

**UNIVERSIDAD CENTROAMERICANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS**



**LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA FORMAL EN LA CONSTITUCIÓN
POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA.**

Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho.

Autor:

Paúl Guillermo Rodríguez Medina.

Tutor:

Dr. Reynaldo Balladares Saballos.

**Managua, Nicaragua.
Febrero 2011**

Los Principios de Justicia Tributaria Formal en la Constitución Política de Nicaragua

I. Reglas y Principios

1.1 Criterios tradicionales para la distinción entre reglas y principios.

1.2 Los Principios como mandato de optimización

II. Fundamentos de la Justicia tributaria

2.1 Aspectos normativos y conceptuales de los fundamentos de la Justicia tributaria.

2.2 La Potestad tributaria normativa.

2.2.1 Aspectos normativos y conceptuales de la Potestad tributaria normativa.

2.2.2 Dimensiones de la Potestad normativa-tributaria en la Constitución Política.

2.2.3 Los límites a la potestad tributaria normativa del Estado

III. Breve preparación al Principio de Legalidad tributaria: *Nociones básicas del Principio de Legalidad Administrativa*

3.1 La sujeción de la Administración al Derecho.

3.2 Potestades discrecionales y potestades regladas.

IV. Los principios de legalidad y seguridad jurídica en la esfera tributaria

4.1 Ámbito propio y manifestaciones del principio de legalidad tributaria.

4.1.1 Eficacia del principio de legalidad sobre las fuentes del derecho: *El principio de reserva de ley.*

4.1.2 El principio de legalidad tributaria en las distintas constituciones políticas de Nicaragua.

4.1.3 Del doble plano de eficacia del principio de legalidad.

4.1.4 Reseña histórica de una Antinomia: Criterios de la Administración Chamorro sobre el Poder Tributario.

- 4.1.4.1 Poder y Funciones del Estado.
- 4.1.4.2 Sobre el concepto de ley
- 4.1.4.3 Ley y decreto con fuerza de ley
- 4.1.4.4 Opiniones Jurídicas sobre el Poder Tributario.
- 4.2 Ámbito propio y manifestaciones del principio de seguridad jurídica.
 - 4.2.1 La idea de Certeza
 - 4.2.2 La interdicción de la arbitrariedad
 - 4.2.3 Oscuridades y lagunas legales
 - 4.2.4 Una posible solución a los vacíos legales: La analogía *legis* y la analogía *juris*.
 - 4.2.4.1 La analogía *Legis*
 - 4.2.4.2 La analogía *juris*
- 4.3 Seguridad jurídica y moralidad.

Conclusiones y Recomendaciones

Lista de Referencia Bibliográfica

Introducción

La Constitución Política de Nicaragua es la norma hegemónica de nuestro Ordenamiento Jurídico en general. Ella establece de manera abstracta, entre muchos aspectos, los principios fundamentales, de *sine qua non* cumplimiento depurados por nuestro ordenamiento jurídico-tributario, en particular.

Dichos principios, son clasificados por la más autorizada doctrina en, Principios materiales y Principios formales de Justicia Tributaria. Nuestro estudio se basará en la segunda categoría, por lo que nuestro tema de estudio tomará el *numen*: Los Principios de Justicia Tributaria Formal en La Constitución Política de Nicaragua.

Desde su umbral, los diferentes artículos de nuestra norma suprema han sido objeto de profusas interpretaciones, ora correctas, ora erradas.

Nuestro tema objeto de estudio no es la excepción. A lo largo de varios lustros, los artículos 114, 115 y 138.27 de la Constitución Política han sido sustancia de debates e interpretaciones; interpretaciones que apenas hace un par de gobiernos transgredían a todas luces, la esencia de la voz justicia y seguridad jurídica de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Sumado a ello, está el hecho de que aún hoy en día existen varios vacíos jurídicos en nuestra materia tributaria, entre ellos el tema de “Los Precios de Transferencia de Transnacionales”

Este binomio, ha causado una vorágine de problemas en el Ordenamiento Jurídico Nicaragüense en general, y en el tributario en particular, ya que con tan sólo estos, de una u otra manera se ven directamente afectados los Principios de Justicia Tributaria Formal establecidos en nuestra Constitución.

El propósito de nuestra investigación es abordar y explicar de manera pormenorizada los aspectos y premisas constitucionales de los Principios de Justicia Tributaria Formal y determinar como esa clase de situaciones afecta y

transgrede dichos principios, causando inseguridad y anarquía jurídica en la nación.

En síntesis, aspiramos a que nuestro análisis crítico, y no destructivo de estos principios permita la simplificación en la interpretación y aplicación de los mismos en nuestro sistema tributario, la cual se hace cada vez más necesaria en su constante perfeccionamiento.

Objetivos

Objetivo General

El objetivo general de nuestra investigación es abordar y explicar de manera detallada los aspectos y premisas constitucionales de cada uno de los Principios de Justicia Tributaria Formal en la Constitución Política de Nicaragua, dejando entrever, como su errada interpretación o ausencia de positividad produce como corolario lagunas jurídicas y transgresiones directas al Estado de Derecho a los principios de estabilidad y seguridad no sólo en su faceta jurídica, sino también económica y social.

Objetivos específicos.

1. Exponer, de manera detallada cuales son las premisas constitucionales de cada uno de los principios de justicia tributaria formal, mediante las explicaciones e interpretaciones de la más autorizada doctrina nacional y foránea sobre los mismos además de las sentencias número 5 y 48 del 2005 de la Corte Suprema de Justicia.
2. Determinar cuál es el espíritu de la ley o cuál fue la intención del legislador en el momento de creación de los artículos constitucionales en los que residen los principios objeto de nuestro estudio, a través de evidencias objetivas y de hechos que residen en la génesis de las leyes y no de factores subjetivos carentes de base real.
3. Plantear cuál era, hasta hace un par de lustros, la interpretación errada que las autoridades públicas nacionales brindaban sobre la potestad normativa-tributaria del Estado, la cual desestabilizaba en su totalidad el principio de seguridad jurídica y atizaba el fuego de la anarquía jurídica en nuestro Ordenamiento forense.

I. Reglas y Principios

En la historia, hubo momentos en los cuales, todo lo que interesaba era el concepto de norma de derecho fundamental. En los tiempos que corren, no sólo consideramos el concepto como tal, mas su estructura también.

Para este fin, séame permitido resaltar que es posible llevar a cabo numerosas distinciones de naturaleza ora teóricas, ora estructurales. (Alexy, 2007)

De éstas, la de mayor envergadura y por ende, la más importante para la teoría de los derechos fundamentales es aquella que con tanto brillo y acopio se ha discutido desde tiempos atávicos: “*La distinción entre reglas y principios*”

Susodicha distinción representa la base de la teoría de la fundamentación *iusfundamental* y, que dicho sea de paso, funge como quid para la solución de los problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales. (Alexy, 2007)

Sin la aludida fundamentación, no pudiese existir una teoría adecuada de los límites a los derechos fundamentales, ni una teoría satisfactoria de la colisión entre derechos fundamentales y menos aún, una teoría suficiente acerca del papel que juegan estos derechos en el sistema jurídico. (Alexy, 2007)

La fundamentación *iusfundamental* es un elemento básico no sólo de la dogmática de los derechos de libertad e igualdad, sino también de los derechos de protección, de los derechos de organización y procedimiento y, finalmente, de las prestaciones en sentido estricto. (Alexy, 2007)

No sería correcto obviar el hecho de que merced a su ayuda es factible hacer más transparente y diáfanos los problemas tales como el efecto horizontal de los derechos fundamentales.

La exégesis de la distinción entre reglas y principios constituye, además, el marco de una teoría normativo-material de los derechos fundamentales, es decir, un punto de partida para responder a la pregunta acerca de la posibilidad y los límites de racionalidad en el ámbito de los derechos fundamentales. (Alexy, 2007)

No parece desacertado atrevernos a decir que no faltan referencias al papel que en los contextos de derechos fundamentales juega la distinción entre reglas y principios. (Alexy, 2007)

Es menester aludir que no pocas veces, las normas de derecho fundamental son llamadas “principios”. Desde luego, con mayor frecuencia se hace valer el carácter de principio de las normas de derecho fundamental de una manera no tan directa. Como habrá de mostrarse, esto tiene lugar cuando, por ejemplo, se habla de valores, de disposiciones que establecen fines, de fórmulas abreviadas o de reglas que establecen cargas argumentativas.

Contrario sensu, se hace referencia al carácter de reglas de las normas de derecho fundamental cuando se dice que la Constitución debe ser tomada en serio como ley cuando se alude a que también en el ámbito de los derechos fundamentales es posible llevar a cabo fundamentaciones deductivas. (Alexy, 2007)

Empero, este tipo de caracterizaciones se mantienen, por lo general, a nivel de insinuaciones, lo que nos hace deducir que lo que falta es una distinción precisa y pormenorizada entre reglas y principios y su utilización sistemática. Ello, será tratado en el capítulo siguiente. (Alexy, 2007)

1.1 Criterios tradicionales para la distinción entre reglas y principios

La muy mentada distinción entre reglas y principios no es un tema de hogaño. Sin embargo, a pesar de su antigüedad y de su frecuente utilización, aún existe confusión y polémica sobre ella. Coexiste una desconcertante variedad de criterios de distinción.

La delimitación con respecto a otras cosas, tales como los valores es oscura y vacilante. (Alexy, 2007)

A menudo, las voces regla y principio no se contraponen, sino norma y principio o, norma y máxima. Aquí, las reglas y los principios serán agrupados bajo el concepto de norma, puesto que, tanto las reglas como los principios son normas porque ambas categorías establecen lo que es debido. (Alexy, 2007)

Ambas connotaciones pueden ser formuladas, con la ayuda de las expresiones deónticas básicas del mandato, el permiso y la prohibición.

En este sentido, cita Alexy: *“Los principios, al igual que las reglas, son razones para llevar a cabo juicios concretos de deber ser, aun cuando sean razones de un tipo muy diferente”* (Alexy, 2007, pág. 65)

La distinción entre reglas y principios es entonces, una distinción entre dos tipos de normas. (Alexy, 2007)

Profusos son los criterios propuestos para la distinción entre reglas y principios. El de generalidad es el utilizado con un mayor grado de frecuencia.

Según este criterio, los principios son normas de un grado de generalidad relativamente alto, mientras las reglas de un nivel relativamente bajo. (Alexy, 2007)

Un ejemplo de una norma con un nivel relativamente alto de generalidad podría ser aquella que establece que todos gozan de libertad religiosa. (Alexy, 2007)

En nuestra Constitución la encontramos objetivada en el artículo 29: *“Toda persona tiene derecho a la libertad de conciencia, de pensamiento o de **profesar o no, una religión**. Nadie puede ser objeto de medidas coercitivas que puedan menoscabar estos derechos ni a ser obligado a declarar su credo, ideología o creencia”*

Como antípoda a lo arriba delineado, es decir, como norma que posee un grado relativamente bajo de generalidad, el autor nos cristaliza la norma según la cual “todo preso tiene derecho a convertir a otros presos”. (Alexy, 2007)

Está de más resaltar que en nuestro foro jurídico no hay una norma similar a la arriba descrita, pero perfectamente se pudiese brindar un ejemplo –ambientado a nuestro continente jurídico- que goce de la misma esencia. Este precepto normativo pudiese ser el artículo 34 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, el cual estipula las garantías mínimas procesales del **procesado, exclusivamente**.

Art. 34 Cn. *“Todo procedo tiene derecho, en igualdad de condiciones, a las siguientes garantías mínimas.....”*

Ahora, antes de discurrir sobre lo antes expuesto cabe la aclaración de que lo opuesto al criterio de “**generalidad**” es la “**especialidad**”. (Alexy, 2007)

Esta disimilitud atañe a un asunto de grado, hecho que podemos cristalizar gracias al siguiente juicio:

La norma que estipula que el preso tiene el derecho de convertir a otros presos, parece tener, aunque sea en ápice, aunque sea infinitesimalmente, cierto grado de especialidad, pues se refiere a la categoría “preso”.

Por el contrario, la primera de las normas no distingue categorías, sino que de manera ecuménica, abarca la totalidad del orbe de personas o sujetos de Derecho: **“Toda persona tiene derecho a profesar o no, una religión.”**

Por ello, no parece desacertado profesar que la primera norma puede ser llamada relativamente general, mientras a la segunda le podemos atribuir el *numen* relativamente especial. (Alexy, 2007)

En fin, exteriorizada susodicha inquietud, hemos de volver al tema que nos ciñe.

Según el criterio de generalidad, se podría pensar que la primera norma podría ser clasificada como principio y la segunda como regla. Como otros criterios de distinción se discuten la “posibilidad de determinar los casos en que debe aplicarse uno u otro tipo de norma”, la forma de su génesis –por ejemplo, la distinción entre normas “creadas” y “desarrolladas”-, la explicitud del contenido

valorativo, la referencia a la idea de derecho o a un derecho supremo y la importancia para el ordenamiento jurídico. (Alexy, 2007)

Además, las reglas y los principios se diferencian conforme al criterio de si son fundamentos de las reglas o reglas en sí mismos, o de si se trata de normas de argumentación o de comportamiento. (Alexy, 2007)

Sobre la base de este tipo de criterios, Alexy cita que es posible sostener tres tesis totalmente diferentes sobre la distinción entre reglas y principios:

1º: Todo intento de dividir las normas en dos clases, la de las reglas y la de los principios, es vano debido a la pluralidad existente en la realidad. (Alexy, 2007, pág. 66)

Esto quedaría demostrado, si se tiene en cuenta que, por ejemplo, los criterios antes mencionados, algunos de los cuales sólo permiten diferenciaciones de grado, son combinables entre sí de la manera que se desee. (Alexy, 2007)

De esta manera, no habrá ninguna dificultad en imaginar una norma que tuviera un alto grado de generalidad pero que no fuera inmediatamente aplicable, que no hubiera sido establecida expresamente, que llevara en la frente su contenido valorativo, que tuviera una estrecha relación con la idea del derecho, que tuviera gran importancia para el ordenamiento jurídico y que se aplicará como fundamento de ciertas reglas y como criterio para la evaluación de argumentos jurídicos. (Alexy, 2007)

2º: Todas las normas pueden dividirse de una manera relevante en la clase de reglas y de principios. (Alexy, 2007)

Esta distinción es **sólo de grado** cabe mencionar.

Partidarios de esta tesis son, sobre todo, los numerosos autores que piensan que el grado de generalidad es el criterio decisivo. (Alexy, 2007)

3º: *La tercera tesis señala que las normas pueden dividirse en reglas y principios y que entre reglas y principios existe, no sólo una diferencia gradual sino cualitativa.* (Alexy, 2007)

A nuestro criterio, esta tesis es correcta. Existe un criterio que permite distinguir con toda precisión entre reglas y principios. Este criterio no se encuentra en la lista presentada pero, explica la mayoría de los criterios en ella contenidos como típicos de los principios, aun cuando no sean los decisivos. (Alexy, 2007, pág. 67)

1.2 Los Principios como mandato de optimización

Llegado a este punto, cabe mentar que el punto decisivo para la distinción entre reglas y principios, es que los **principios** son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. (Alexy, 2007)

Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas se determina por los principios y reglas opuestos. (Alexy, 2007)

Un ejemplo meridiano de ello sería lo establecido en el artículo 21, inciso 3 de la **Ley 712; Ley de reformas y adiciones a la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y a la Ley No. 528, Ley de reformas y adiciones a la Ley de Equidad Fiscal**, el cual estipula un monto proporcional a pagar en concepto de I.R conforme a los ingresos del asalariado.

“Arto. 21. Alícuotas.

El impuesto establecido por la presente Ley será tasado, exigido, recaudado y pagado sobre la renta imponible del correspondiente año gravable y el monto del mismo consistirá en las sumas que resulten de acuerdo con las siguientes disposiciones:

3. Para las personas asalariadas en particular, el impuesto a pagar se calculará de conformidad con la tarifa progresiva siguiente:

Renta gravable (Estratos)		Impuesto	Porcentaje	Sobre exceso
		Base	Aplicable	de
De C\$	Hasta C\$			
1.00	75, 000.00	0	0%	0.00
75, 000.01	100, 000.00	0	10%	75, 000.00
100, 000.01	200, 000.00	2, 500.00	15%	100, 000.00
200, 000.01	300, 000.00	17, 500.00	20%	200, 000.00
300, 000.01	500, 000.00	37, 500.00	25%	300, 000.00
500, 000.01	a más	87, 500.00	30%	500, 000.00

Figura 1. “**Tasación del I. R., para los asalariados.**”

Lo arriba graficado, deja entrever que los legisladores de nuestro ordenamiento jurídico-tributario al momento de gravar las rentas de los asalariados en general, tomaron en cuenta ciertas consideraciones fácticas que desembocaron en una tasación proporcional en la fuente de ingresos.

Ello, se apega estrictamente a Derecho en general, y al mandato constitucional de optimización nominado “capacidad contributiva” en particular, establecido en nuestra Constitución Política, artículo 114:

*“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. **El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.....**”*

En cambio, las reglas son normas que pueden ser, ora cumplidas, ora incumplidas. Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos.

Verbigracia:

Arto. 11 de Ley No. 712:

Ingresos no gravables:

“No se comprenderán como ingresos constitutivos de renta, y por lo tanto, no serán gravados con el IR, los siguientes:

1. Los premios de la Lotería Nacional, excepto aquellos superiores a los cincuenta mil córdobas;

2. Las sumas recibidas por concepto de seguros, salvo que lo asegurado fuera ingreso o producto, en cuyo caso dicho ingreso se tendrá como renta;

3. Las indemnizaciones que reciben los trabajadores o sus beneficiarios, contempladas en el Código del Trabajo, Convenios Colectivos y las de cualquier otra índole laboral, y los ingresos de cualquier índole que se perciban de acuerdo a la legislación de seguridad social...”

El mentado artículo, estipula de manera llana que esas tres categorías no constituyen ingresos gravables y punto. No hay mayor grado de optimización en ello, tan sólo se debe de cumplir sin más que aducir.

Por lo tanto, las reglas contienen *determinaciones* en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio. (Alexy, 2007)

II. Fundamentos de la Justicia Tributaria

2.1 Aspectos normativos y conceptuales de los fundamentos de la Justicia tributaria

Ottmar BUHLER (1884-1965) señala que los fundamentos y límites del Derecho Impositivo constituyen los problemas centrales de la justicia fiscal y observa que ambos aspectos no pertenecen a ningún campo de estudio en especial porque a lo largo de los años la temática fue investigada en diferentes áreas del saber como la Economía, el Derecho, la Filosofía y la Teología moral. (Coelho Pasin, 2010)

La relación entre los fundamentos y los límites de la imposición en el campo fiscal es evidente.

Entre otras funciones, el Estado-fiscal es responsable por la tributación en su conjunto -plano normativo y aplicativo (creación, recaudación y fiscalización de tributos, en general)- y, en especial, por la defensa y protección de los derechos y garantías del ciudadano-contribuyente. De ahí la necesaria y justificada existencia de límites sobre el ejercicio institucional del poder tributario, que son establecidos a partir de los fundamentos normativos e impositivos propios de la justicia fiscal; fundamentos normativos que la mayoría de nosotros conocemos como Principios de Justicia Tributaria. (Coelho Pasin, 2010)

En nuestro ordenamiento jurídico, dichos límites sobre el ejercicio institucional del poder tributario se encuentran en varios cuerpos normativos, entre ellos, el Código Tributario de la República de Nicaragua y la Constitución Política de la República. (Cruz Herreo, 2009)

Los fundamentos de la justicia fiscal sólo pueden ser efectivos en función del establecimiento de límites al ejercicio de los actos institucionales impositivos responsables de evitar el abuso del poder tributario; abuso que no se dan tan fácilmente en los Estados democráticos, mientras que en los totalitarios están a la orden del día según la opinión de Buhler. (Coelho Pasin, 2010, pág. 100)

Los límites impuestos al poder tributario del Estado-fiscal pueden ser ora objetivos (establecidos por las fuentes formales del Derecho) ora subjetivos (consagrados por las fuentes materiales del Derecho).

En ambas hipótesis, los elementos limitadores de la potestad reglamentaria e impositiva del Estado-fiscal son consecuencia directa del fundamento de la justicia fiscal o tributaria, que *a priori* son invocados a partir de los postulados generales del Derecho Financiero referentes al campo subjetivo del Derecho Tributario -plano normativo (*elaboración legislativa*)- y *a posteriori* son impuestos de forma objetiva por principios específicos del ámbito tributario -plano aplicativo-, que se refieren a la aplicabilidad de los principios de justicia tributaria. (Coelho Pasin, 2010, pág. 100)

En nuestro caso, esos principios de justicia tributaria son: El principio de legalidad, el principio de seguridad jurídica y el principio de reserva de ley.

Llegado a este punto, pudiésemos aducir que los fundamentos de la justicia tributaria dependen de los principios de justicia fiscal -responsables de la consagración de las bases normativas del Derecho Impositivo a partir de los principios generales del Derecho Financiero Verbigracia: Igualdad objetividad y seguridad jurídica- y, por supuesto, de los propios "principios de justicia tributaria" dirigidos al plano aplicativo principalmente, como postulados limitadores del ejercicio institucional del poder tributario. (Coelho Pasin, 2010)

A como fue aludido arriba, los principios de Igualdad objetividad y seguridad jurídica pueden constituir –si acaso todavía no constituyen- los principales fundamentos de justicia tributaria porque cumplen funciones de principios de justicia en el ámbito fiscal.

Estos dos postulados deben orientar la imposición en toda su extensión, es decir, en su doble plano: normativo y aplicativo. Por lo tanto, los citados fundamentos deben ser aplicados en conjunto, con equilibrio y, de forma preferente, con amparo

en sus respectivos contrapuntos: la proporcionalidad, la subsidiariedad y la moralidad institucional, que actúan en la *praxis* como sus respectivos límites. (Coelho Pasin, 2010)

En verdad, igualdad y proporcionalidad, objetividad y subsidiariedad, así como seguridad jurídica y moralidad institucional son máximas de los principios generales del Derecho -corolarios de los principios de justicia- con amplia repercusión en el ámbito tributario, una vez que constituyen los fundamentos generales del sistema impositivo -plano normativo- y son necesarios para asegurar las relaciones jurídicas entre el ciudadano-contribuyente y el Estado-fiscal -plano aplicativo- (Coelho Pasin, 2010)

La adopción del presente modelo deontológico para fundar la justicia tributaria a partir de la doctrina de los principios generales del Derecho no excluye, desde luego, la utilización de elementos aportados por otras construcciones, principalmente de aquellas elaboradas por Fritz Neumark en Alemania -de tanta influencia en el pensamiento de Mario Pérez Luque y José Luis Pérez de Ayala, en España- y Luigi Vitorio Berliri en Italia, quienes definen la "justicia fiscal" a través de un examen de los diferentes fundamentos orientados a la imposición. (Coelho Pasin, 2010, pág. 101)

2.2 La potestad tributaria normativa

2.2.1 Aspectos normativos y conceptuales de la Potestad tributaria normativa.

Siempre que nos hemos referido al Derecho tributario en los capítulos precedentes hemos dado por supuesto que el contenido de esta rama del saber jurídico fuese el ejercicio de la potestad tributaria. A ella hemos aludido en páginas anteriores, poniendo de relieve las dificultades que todavía hoy existen en torno a la precisión conceptual de dicho termino, reconducibles, en última instancia, a una confusión puramente terminológica entre la potestad-posición y la potestad-situación subjetiva, que viene a añadir un elemento adicional de discordia a la criticada

duplicidad de planos (abstracto y concreto) desde los que se ha querido abordar el estudio de la potestad tributaria. (González & Lejeune, 2000)

Ante todo, es necesario precisar, en simple aclaración terminológica, que aunque en ocasiones hacemos uso de forma indiscriminada de las expresiones “poder” y “potestad”, preferimos la utilización de esta última, en primer lugar, porque destaca el marcado carácter subjetivo del concepto en cuestión, frente a la potestad-posición (los poderes públicos); en segundo término, porque de este modo plegamos nuestra terminología a la que es habitual dentro de la doctrina más autorizada, particularmente en la italiana. (González & Lejeune, 2000)

Como hemos visto en páginas anteriores suele hablarse en la doctrina de potestad tributaria, entre otros, en dos sentidos distintos que contemplan, respectivamente, la acción del Estado como legislador y como administrador. En el primer sentido se habla de poder o potestad tributaria refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, expresión, en último término, de su soberanía. En el segundo, se está aludiendo al poder o potestad de la administración pública tendente a aplicar las normas tributarias. Son, pues, dos acepciones distintas de una misma locución que, conceptualmente, es necesario tener perfectamente diferenciadas, al tiempo que, incluso terminológicamente, parece conveniente distinguir utilizando dos expresiones diversas. De este modo, denominamos, siguiendo a G.A Micheli, potestad tributaria normativa a la primera y potestad de imposición a la segunda. Terminología que nos parece más apropiada que la derivada de una simple duplicidad de planos (abstracto y concreto) en la consideración de la actuación del Estado. En las páginas que siguen vamos a ocuparnos de la potestad tributaria normativa. (González & Lejeune, 2000, pág. 119)

2.2.2 Dimensiones de la Potestad normativa-tributaria en la Constitución Política.

La Constitución Política divide la Potestad Legislativa del Estado en tres planos diferente con una distinta graduación en cada uno de ellos.

El primero, la potestad legislativa propia del parlamento que da lugar a normas primarias (leyes ordinarias), las cuales únicamente pueden ser reformadas y derogadas por el mismo parlamento. Ello se ve cristalizado en el artículo 138 de la Constitución Política, numeral 1:

Arto. 138, inc. 1 Cn. *“Son atribuciones de la Asamblea Nacional:*

1): Elaborar y aprobar las leyes y decretos, así como reformar y derogar las existentes.”

Segundo, los decretos leyes que en nuestro caso son una función compartida entre la asamblea nacional y el poder ejecutivo, restringiendo a este último a la materia administrativa, y en ninguna parte se establece en nuestra Constitución que esta facultad podría derivar en la posibilidad jurídica de reformar las leyes ordinarias o mucho menos modificar la propia constitución política.

Ejercer tal atribución sería un exceso que de acuerdo a nuestro orden jurídico se puede y se debe corregir por la vía del recurso de amparo.

2.2.3 Los límites a la potestad tributaria normativa del Estado

En nuestro ordenamiento constitucional la potestad tributaria normativa del Estado se apoya, sustancialmente, en el artículo 115 de la constitución, donde, al tiempo que se prescribe el deber genérico de todos los nicaragüenses de contribuir al sostenimiento de los gastos público, se señalan también los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad. Estos límites son los derivados de los principios fundamentales de reserva de ley. (González & Lejeune, 2000)

III. Breve preparación al Principio de Legalidad tributaria: *Nociones básicas del Principio de Legalidad Administrativa*

3.1 La sujeción de la Administración al Derecho

Antes de iniciar a exponer el meollo del principio de legalidad en su dimensión tributaria, parece oportuno detenernos un poco, y abordar de manera somera su manifestación administrativa, ya que es de ésta de donde en principio, los más laudables doctrinarios tributaristas extraen las aristas del principio de legalidad en su manifestación tributaria. (Escorcia, 2009)

Amén no nos parece acertado, obviar el hecho de que lo administrativo implica, *per se*, gestión económica. Es indudable que en toda actividad administrativa está presente el factor económico, ya sea por los fines perseguidos ya sea por los medios utilizados. (García Quintana, 1983)

La sujeción de la Administración al Derecho, consecuencia ineludible del principio de legalidad, es hoy en día una regla básica del Derecho Público, incuestionable en cualquier ordenamiento jurídico, en cuanto constituye un requisito *sine qua non* para la existencia de un auténtico Estado de Derecho. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Esa vinculación se da no sólo respecto a la ley, entendida como ley formal, sino a toda la legalidad, esto es, al conjunto del ordenamiento jurídico. Lo que hace que algunos autores prefieran hablar de “principio de juricidad”. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

El principio de legalidad alude pues a la opción entre regímenes de vinculación positiva y negativa a la ley, esto es, si la administración debe disponer una previa habilitación conferida por una norma para realizar lícitamente cualquier tipo de actividad, o si dicho requisito no es jurídicamente exigible. (Escorcia, 2009)

Formularse esta pregunta puede resultar indispensable, habida cuenta de la contradicción que podría existir entre la posición de la doctrina y la realidad

cotidiana. La doctrina vienen afirmando por su parte, con unanimidad absoluta, la vigencia general de la vinculación positiva, la realidad sin embargo, revela que la administración muchas veces parece actuar dando por supuesto la vigencia del principio de vinculación negativa de la administración a la ley. (Escorcia, 2009)

Como ya nos consta, la función administrativa constituye una función del Estado que se realiza bajo un orden jurídico, ello significa que dicha función se desarrolla sometida al llamado principio de legalidad, el que precisamente, consiste en que ningún órgano del estado puede tomar una decisión individual, que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. (Escorcia, 2009)

Es decir, que la legalidad significa conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica. Según nuestra constitución, corresponde a la administración de justicia garantizar el principio de legalidad (Escorcia, 2009)

Ello lo encontramos positivado en el artículo 160 de la Constitución Política:

Arto. 160 Cn. *“La administración de la justicia garantiza el principio de legalidad; protege y tutela los derechos humanos mediante la aplicación de la ley en los asuntos o procesos de su competencia”*

La legalidad exige que el ordenamiento jurídico sea no solamente el cauce para la acción de los Poderes Públicos, sino también su límite. (Escorcia, 2009)

Implica fundamentalmente, que quienes gobiernan, administran, juzgan y legislan, se encuentren sujetos no solamente al imperio de la ley, sino también al Derecho. (Escorcia, 2009)

Otros sostienen que el principio significa que corresponde al Poder Legislativo el reconocimiento de una actividad como e interés general y la dotación e los créditos necesarios para su satisfacción mediante la creación de un servicio público. (Arríen Somarriba, 2005)

El Estado Social de Derecho que proclama expresamente nuestra constitución en su artículo 130.1, tiene como uno de sus principios fundamentales el de la legalidad de la administración, lo que también se reconoce en el mismo artículo citado y en el artículo 183 de nuestra norma fundamental, en el sentido que; ningún cargo concede a quien lo ejerce, más funciones que las que le confiere la constitución y las leyes. En consecuencia, ningún Poder del Estado, Organismo de gobierno o funcionario, tendrá otra autoridad, facultad o jurisdicción que las que le confiere la constitución y las leyes de la República. (Escorcía, 2009)

Una de las consecuencias jurídico-política más importante de dicho principio, es que la Administración Pública se encuentra enteramente sometida a la Constitución Política de la República de Nicaragua y a las leyes, sin poder iniciar actuación alguna que no le esté previamente atribuida por la ley. (Escorcía, 2009)

En este sentido radical, que es el doctrinalmente originario, la Administración viene a ser, el organismo ejecutor de la ley y se coloca en una clara posición (Escorcía, 2009) subordinada respecto del Poder Legislativo que crea la ley. Para esta doctrina evidentemente, la ley se identifica con la norma producida por el Parlamento, es decir, la ley en *strictu sensu*. (Escorcía, 2009)

Sin embargo, esta doctrina evoluciona rápidamente y el reconocimiento de la capacidad de la Administración Pública para dictar normas jurídicas (Los reglamentos) obligo a reconsiderar el significado del principio de legalidad. (Escorcía, 2009)

La doctrina francesa reconvirtió el término ley, en el concepto de “bloque de legalidad” y así, la funcionalidad del principio de legalidad solo significaba que esta no podía iniciar ninguna actuación sin que una norma previa le atribuya el poder e actuar, pero esa norma ya no era solo la ley, sino también los reglamentos. (Escorcía, 2009)

Como quiera que los reglamentos son producidos por la misma administración, ello significa que ella puede auto-atribuirse poder de actuación, siempre, claro

está, con los límites que ya hemos estudiado, de la potestad reglamentaria. (Escorcia, 2009)

Este es el significado del principio de legalidad en relación a la capacidad de la administración. Sin embargo, en relación a esa subordinación a la norma, se han mantenido dos posturas distintas: (Escorcia, 2009)

1. Para unos, la Administración Pública solo tiene una *negative bindung*, es decir, una vinculación negativa, que la sitúa en este sentido, en un plano similar al de los particulares, permitiéndole hacer todo aquello que no está prohibido, siempre que su acción se dirija a la satisfacción de intereses públicos.
2. Otros hablan de un *positive bindung*, es decir, de una vinculación positiva que entiende que la administración, solo puede actuar en base a una norma previa que se lo autorice y con absoluta vinculación finalista a la ley y al derecho. Esta teoría es coincidente con la de Hauriou, que reconvierte los conceptos de ley y Derecho, en el concepto de bloque de legalidad, en el que se sitúan también los reglamentos, así como las demás fuentes del ordenamiento jurídico, incluidos los principios Generales del Derecho, positivizados o no en la Constitución o las leyes. (Escorcia, 2009)

Habiendo explicado un poco lo que conlleva el principio de legalidad en su faceta administrativa, parece oportuno explicar en el siguiente capítulo, *a grosso modo*, lo que significa y cuáles son los tipos de potestades existentes en nuestro continente jurídico.

3.2 Potestades discrecionales y potestades regladas

Las potestades administrativas, aunque son expresiones de poder público, no tienen un carácter incondicionado y absoluto, sino que se encuentran enmarcadas por determinadas limitaciones que condicionan su ejercicio, de las que se derivan a su vez posiciones activas para los administrados. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Esto supone, en definitiva, que no son elementos al margen del Derecho y el control judicial, sino que, como no podía ser de otra forma, están sujetos a ambos. Ahora bien, las condiciones en que ese control se produce dependen en gran medida del tipo de potestad ante el que nos encontremos, siendo, en tal sentido, importante distinguir entre las denominadas potestades regladas y las conocidas como discrecionales. Clasificación de singular trascendencia en este aspecto. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Efectivamente, la atribución de potestades se puede llevar a cabo de dos formas, dependiendo de la mayor precisión o imprecisión con la que se delimite las condiciones de ejercicio de la misma. Dando lugar, con ello, a la existencia de dos tipos de potestades (regladas y discrecionales). (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Una potestad es discrecional cuando la autoridad administrativa llamada a aplicarla cuenta con un margen de elección, que le permite optar entre diversas soluciones, igualmente validas desde el punto de vista jurídico, según su propio criterio. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Hoy en día no se reconoce la existencia de ninguna potestad como enteramente discrecional, por lo que es más correcto hablar de potestades discrecionales en el seno de potestades regladas. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Potestades regladas son aquellas en que la ley delimita de forma precisa las condiciones de ejercicio de las mismas, excluyendo toda apreciación por parte de la Administración en su aplicación. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Eso no impide que pueda existir una cierta indefinición, fruto del componente subjetivo que trae consigo la interpretación jurídica que, en mayor o menor medida, se da en toda operación de aplicación del Derecho. Por ello, lo reglado no implica siempre automatismo en la aplicación, sino más bien exclusión de libre decisión. En la potestad reglada la intervención del sujeto que la lleva a efecto no puede entrar nunca en el ámbito de la decisión personal, sino que debe limitarse a

la aplicación de la norma, sin perjuicio de la necesidad de interpretarla cuando sea necesario. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Distinta es la situación de los conceptos jurídicos indeterminados. Conforme a la doctrina clásica son éstos conceptos que implican una cierta imprecisión, pero que admiten una única solución justa, que se da o no se da, sin que haya, por tanto, como en el caso anterior un margen de decisión por parte de la Administración, tan sólo un cierto margen de apreciación interpretativa en la medida en que el concepto adolezca de una cierta indeterminación. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Esta unidad de solución no supone, sin embargo, la existencia de una única conducta admisible. Más bien supone que la imprecisión del concepto jurídico indeterminado se da sólo en abstracto, en cuanto *a priori* hay un ámbito más o menos amplio de posibilidades que entrarían dentro del mismo, por lo que no es posible una individualización previa de los mismos. Pero no se da nunca en un caso concreto, pues al enfrentarnos a una determinada aplicación del mismo la respuesta es única: se da el concepto jurídico indeterminado o no, no hay solución intermedia. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

El concepto jurídico indeterminado aboca a una delimitación en la que se utilizarán criterios extrajurídicos de diferente procedencia (economía, sociología, etc.), que según el caso adolecerán de un mayor o menor margen de imprecisión, lo que traerá consigo una mayor o menor dificultad para integrar los mismos. Pero eso no obsta su carácter estrictamente cognoscitivo, el problema es siempre la precisión de un concepto, lo que es en todo caso un problema de interpretación, no de libre decisión. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Partiendo de estos presupuestos, se destaca, por los partidarios de esta posición, la existencia en el concepto jurídico indeterminado de una estructura en la que pueden diferenciarse tres zonas: una zona de certeza positiva y una zona de certeza negativa, en las que es claro que el concepto se da y que no se da, respectivamente; a las que se añade un “halo” o zona de penumbra, en el que se concentra la indeterminación del concepto, pues no es fácil saber en dicha zona lo

que está incluido y lo que no dentro del concepto del que se trate. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

En las zonas de certeza no hay problema alguno para llevar a cabo su control, dado que es fácilmente verificable si se cumple o no lo previsto por la norma. Es en la zona de penumbra donde la fiscalización encuentra dificultades, dada la imprecisión propia de la misma, que deja necesariamente un margen de apreciación de la Administración. Ahora bien, esa apreciación no llega nunca a constituir una libertad de opción, como es propia de la discrecionalidad, sino un margen de interpretación, asentado en los inconvenientes que entraña la aprensión del concepto, nunca en lo volitivo. Por lo que no impide el control judicial más allá de la permisión del beneficio de la duda, del que podrá beneficiarse la Administración hasta donde la dificultad para delimitar el concepto permita una interpretación que cabe razonablemente dentro del mismo. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Otro sector doctrinal se pronuncia en contra de dicha posición. Bien discutiendo la propia noción de concepto jurídico indeterminado, bien aduciendo que la tesis previamente examinada peca de una cierta ingenuidad, pues el concepto jurídico indeterminado adolece de un ámbito de imprecisión, que obliga a que no se busque tanto una única solución justa, como soluciones razonables. Lo que hace que implique en algunos casos auténtica discrecionalidad administrativa. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Debe hacerse mención, igualmente, a la denominada discrecionalidad técnica, se hace referencia aquí a aquellos supuestos en los que se deben de poner en juego al ejercitar una potestad conocimientos técnicos. Éstos en ocasiones permiten diversas opciones, haciendo necesario la toma de una decisión, pues no existe una única solución válida. En estos casos, y en la medida que exista ese margen de apreciación técnica, nos encontraremos con un supuesto no susceptible de control judicial, pues el Juez no podrá sustituir la decisión técnica de la Administración por la suya propia. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

IV. Los principios de legalidad y seguridad jurídica en la esfera tributaria

Hace aproximadamente treinta años, Saíenz de Bujanda se pronunciaba en un brillante y lustroso estudio sobre este tema en los siguientes términos: “La seguridad jurídica, en su doble manifestación -certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad- (González & Lejeune, 2000)

Cabe aclarar que este estudio inexorablemente, ha de considerarse en función de la legalidad y de la justicia. (González & Lejeune, 2000)

Esta última y la seguridad jurídica son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz.

La íntima conexión entre estos dos principios, el supuesto conocimiento del ámbito propio de uno y otro -no siempre bien delimitado- y las múltiples derivaciones y quiebras modernas de cada uno de ellos, nos han movido a preceder el tema objeto de estudio de un breve análisis, en el que con la mayor claridad posible se ponga de manifiesto cual es el significado del principio de legalidad y sus relaciones con el principio de seguridad jurídica. (González & Lejeune, 2000)

4.1 Ámbito propio y manifestaciones del principio de legalidad en materia tributaria

El principio de legalidad es considerado uno de los logros con mayor raigambre del Estado de Derecho y en su concepción más restringida y propia, el principio exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (*legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica*) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (*posee la fuerza de ley*), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción. (González & Lejeune, 2000)

El máximo Tribunal de Justicia Nicaragüense ha dicho sobre éste: *“El principio de legalidad es inherente a todo régimen de derecho, y se erige a la categoría de garantía constitucional...de ahí que cualquier acto de autoridad, independientemente de la materia en que se emita o del órgano estatal del que provenga, al no ajustarse o contravenir a la Ley secundaria que deba normarlo viola por modo concomitante dicha garantía, haciendo procedente el amparo, lo que permite excluir comportamientos arbitrarios a todos los Poderes Públicos. La prohibición”* (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia CSJ No. 5, a las 10:45 am del 1 de Febrero del año 2005)

Boza, de manera muy somera, no menciona al Estado como tal, pero pregona que el principio de legalidad estipula que las leyes de carácter fiscal deben ser creadas por el Poder Legislativo, promulgadas por el Poder Ejecutivo y publicadas en “La Gaceta”, Diario Oficial, para que surta sus efectos legales y sean por lo tanto leyes de la República, con plena vigencia. (Boza Páiz, 2008, pág. 48)

Los hermanos Báez (Báez Cortes & Báez Cortes, 2007), quienes establecen como alter ego de éste al principio de reserva –el cual será abordado más adelante- no nos entregan una definición doctrinal del mismo, sino que tan sólo se limitan a la definición del artículo 115 de nuestra Constitución Política, el cual reza:

“Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”

En el mismo sentido, no podemos obviar que sólo a través del principio de legalidad tributaria se logra que el tributo pueda ser exigido en los casos, en la forma, en el tiempo y en la cuantía que la ley determina. (Sainz de Bujanda, 1963)

Éste es el conducto por el cual se organiza el sistema de producción de normas, en cuanto afecta a la ordenación de los elementos básicos, estructurales, de las relaciones tributarias, y se imprime fijeza y certidumbre a la jurisprudencia. (Sainz de Bujanda, 1963)

El principio permite, además, delimitar el campo en el que la administración pública puede desplegar su potestad reglamentaria –atribuida en nuestro foro al Poder Ejecutivo–, y el contribuyente, en fin, encuentra en la ley el más sólido apoyo para su seguridad jurídica. (Sainz de Bujanda, 1963)

De lo antes aludido podemos deducir que siendo el tributo el exponente más llamativo de una prestación patrimonial de carácter público, resulta obligado concluir que el establecimiento de los tributos ha de hacerse con arreglo a la ley. (Eseverri, 2008)

Ahora, antes de frisar el tema de las funciones del principio de legalidad, no parece que se cometiese un yerro si al abordarse los tres principales aspectos de aquel principio en un cualquier ordenamiento jurídico positivo:

- *El poder impositivo, como todo poder político, corresponde por esencia a la comunidad. El establecimiento de tributos por ley asegura, por tanto, el ejercicio del expresado poder por su legítimo titular –en el caso que nos atañe, La Asamblea Nacional de La República–, en la medida en que a éste también corresponde, conforme a la Constitución, la potestad de dictar leyes.* (Sainz de Bujanda, 1963)
- *Los principios de justicia fiscal adoptan, en casi todos los ordenamientos políticos modernos, la forma de principios constitucionales tributarios, que operan como limitación material de la legislación tributaria ordinaria.* (Sainz de Bujanda, 1963)
- *La ley, definidora de los hechos imponibles, es el único cauce a través del cual puede establecerse en un país un plan general y armónico de prestaciones tributarias. Cualquier otro sistema de generación de créditos fiscales a favor de los entes públicos puede destruir esa armonía y, con ella, la justicia en que el reparto de las cargas pretende inspirarse.* (Sainz de Bujanda, 1963)

Sobre este tópico hay quienes alegan que una de las funciones del principio de legalidad es no dejar espacio alguno para que la rama ejecutiva del poder público

cree reglas según su arbitrio. Si no fuese así, se violaría el bocado *nullum tributum sine lege*, puesto que aquellos aspectos que no fuesen regulados en forma precisa por el legislador, los contribuyentes y deudores tributarios quedarían sometidos a la arbitrariedad o discrecionalidad del gobierno y de sus funciones, lo cual en materia tributaria, no es plausible desde ninguna perspectiva. (Plazas Vega, 2006)

Llegado a este punto, séanos permitido destacar que el principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en nuestro caso, ese ámbito de la realidad social es la parcela tributaria. (González & Lejeune, 2000)

4.1.1 Eficacia del principio de legalidad sobre las fuentes del derecho: El principio de reserva de ley.

El precedente de la reserva de ley tributaria es el principio de auto imposición, cuyo nacimiento se sitúa en los siglos XII y XIII. En realidad estamos en presencia de una evolución, de un proceso, que se extiende desde las Cortes de León de 1188 hasta las de Cádiz de 1812. (Calvo Ortega, 1997)

La finalidad sigue siendo esencialmente la misma: *limitar el poder ejecutivo y atribuir al parlamento una decisión tan importante desde todos los puntos de vista (político, social y económico), e incluso desde el plano de la coordinación de poderes, como el establecimiento de tributos.* (Calvo Ortega, 1997)

La ley como fuente del Derecho siempre ha tenido una importancia decisiva en la configuración de las instituciones tributarias (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009), por ello es importante acotar que el supuesto de formación de los tributos mediante ley implica necesariamente que sus elementos constitutivos sean determinados a través de tal ley, hecho que técnicamente hace referencia al

principio de reserva de ley. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

El hecho de que un principio de tan honda raigambre subsista en los momentos actuales tiene unas razones muy claras. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009)

En primer lugar, su conexión con otros principios constitucionales. El principio de jerarquía normativa y el de seguridad jurídica requieren el respeto al principio de reserva de ley. Y el principio de seguridad jurídica no puede ser operativo sino se respeta el principio de reserva de ley. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009)

En segundo lugar, porque en una época en que dominan las preocupaciones reformadoras y en que la Hacienda Pública aparece más cargada que antaño de significación económico-social, la ley, como ha señalado Sainz de Bujanda, puede prestar un servicio inestimable, no sólo al valor de seguridad, sino también a la utilidad y a la justicia. Lo útil en materia tributaria no es que la administración actúe deprisa, sino que actúe bien, no es cumplir un programa, sino que éste sea justo. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009)

Actualmente, el principio de reserva legislativa puede servir de vehículo a diversas exigencias de índole sustancial asegurando un tratamiento uniforme a los diversos grupos de ciudadanos. En este punto, no estará de más observar cómo los vituperados efectos centralizadores de la ley pueden encontrar un valioso contrapunto en la aptitud, de esa misma ley, para conseguir articular técnicamente la puesta en práctica del principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009)

Analicemos pues los caracteres estructurales del meritado principio.

En primer lugar. La reserva de ley es un instituto de carácter constitucional, que constituye el eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente

a la producción de normas. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009)

En segundo lugar, constituye un límite no sólo para el poder ejecutivo, sino también para el propio poder legislativo, que no puede abdicar de unas funciones que no constituyen ejercicio discrecional, sino que le han sido atribuidas con el fin de que se ejerzan obligatoriamente. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009)

En tercer lugar, la operatividad del principio pende tanto de la efectiva separación de poderes, como de que exista una instancia jurisdiccional capaz de juzgar acerca de la adecuación del legislativo el mandato constitucional ínsito en el principio de reserva de ley. (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda Blanco, 2009)

Abordado los rasgos generales de nuestro principio objeto de estudio, sería plausible que hablásemos sobre las múltiples sistematizaciones ofrecidas al principio de reserva de ley por la doctrina más autorizada (M.S. Giannini, K. Tipke, A. Fedele, etc.) creemos oportuno recoger la que distingue dentro del mismo dos modalidades:

- a.) En primer lugar, la modalidad de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan sólo para crearlo.
- b.) Existe, después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada. Dentro de ésta, a su vez, suele distinguirse entre la reserva de ley absoluta, que se produce en el supuesto, harto infrecuente, de que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley o, al menos, por actos con fuerza de ley; y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la presentación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos. (Ferreiro Lapatza, 1990)

No estaría de más traer a colación el artículo de nuestro Código Tributario que consagra la reserva de ley absoluta: **Artículo 3. CTr:** *“Sólo mediante ley se podrá: 1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos; 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios; 3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable; 4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y 5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones.”*

Siguiendo esa línea de pensamiento, la doctrina que ha estudiado este principio de reserva de ley, así entendiendo, esta generalmente de acuerdo en que éste posee un doble sentido, positivo y negativo. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

En sentido positivo, implica que sólo la ley tiene cabida en la creación de los diversos elementos constitutivos del tributo, en detrimento de las demás fuentes del derecho de rango inferior, (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009) con alguna excepción, en que siempre que se exige la ley para crear un tributo, en realidad se exige, así mismo, que en la ley que se crea el tributo se definan todos, pero sólo, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo y, concretamente, los siguientes: sujeto activo y pasivo del tributo y hecho imponible; no sería, por el contrario, absolutamente precisa la regulación por la ley de la base (concepto y dimensiones). Quiere decirse que en nuestro derecho para poder exigir un tributo, se requiere que previamente haya sido creado dicho tributo por una ley y, adicionalmente, que en ésta sean definidos, al menos, el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo del tributo en cuestión, siendo suficiente, respecto al resto de los elementos (formales o de carácter cuantitativo), que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la Administración al regular los citados elementos, y

favorecer, de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo. (González & Lejeune, 2000)

En sentido negativo, la reserva de ley impone la reserva de la potestad normativa a la Asamblea Nacional de la República, excluyendo en todo caso, la intromisión de cualquier otro poder del Estado en la creación de tributos, o la posible creación de los mismos por parte de los Municipios. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

El alcance de los elementos que deben formar parte de la ley que instaura el tributo, han dado origen en la doctrina a la consideración de la reserva de ley absoluta, o relativa. Ésta última implica la Regulación por ley de algunos elementos básicos de la obligación, tales como sujeto activo, sujeto pasivo y hecho imponible, previendo el desarrollo legislativo del resto de elementos a través de normas de rango inferior al legal. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Empero, no nos parece desacertado ahondar un poco más en el tema y mentar que la doctrina estipula que dicha bifurcación (reserva de ley absoluta y relativa) hace referencia a la esfera de acción sobre la materia que se asigna al legislador a través de la reserva, esto es, se refiere a la mayor o menor vinculación de la reserva de ley respecto a la actividad normativa secundaria del Ejecutivo. De lo que se deduce que se refiere a la posibilidad de legislar sobre la materia reservada mediante fuentes de Derecho diferentes a la ley o disposiciones con rango. (Amatucci, 1999)

La reserva absoluta de ley, también denominada "*riserva di norma primaria*" es aquella donde la materia reservada puede ser disciplinada solamente por normas primarias, no siendo posible, y además sería ilegal, su regulación a través de normas secundarias –reglamentos.- (Amatucci, 1999)

La reserva de ley relativa en materia tributaria amén denominada "*riserva di atto normativo primario*" , y que dicho sea de paso es la que se utiliza con

mayor frecuencia en las constituciones modernas, es aquélla en la que se exige la presencia de una ley o disposición con rango legal solamente para determinar los elementos fundamentales de la contribución establecida –siendo por consiguiente indispensable conocer cuáles son esos elementos y mediante qué clase de normas se llevará a cabo dicha labor-, dejándose al ejecutivo el desarrollo o la complementación de los elementos no sujetos a la mencionada reserva de ley. (Amatucci, 1999)

Nuestro ordenamiento jurídico no establece a nivel constitucional tal exigencia, sino que es través del artículo 115 Cn., y 3 CTr., que se acota el alcance del principio, dotando a nuestra reserva de ley de carácter absoluto.

Siguiendo esa línea de pensamiento, nuestro máximo tribunal Constitucional en su Sentencia No. 48 del 2005 esgrime: *“que la facultad de elaborar las leyes corresponde en forma exclusiva al Poder Legislativo, sin embargo tanto la doctrina como el derecho positivo, están de acuerdo en que la facultad reglamentaria corresponde al Poder Ejecutivo, así lo establece nuestra Constitución...”* (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia CSJ No. 45, a las 8:00 am del 1 de Julio del año 2005)

En este sentido, nuestra legislación impone como exigencia devenida de la Constitución que sólo mediante ley se podrá:

1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;
2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios.
3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria, así como fijar la base imponible y la alícuota aplicable (tipo de gravamen)
4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente, y

5. Definir las infracciones, los delitos y respectivas sanciones. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Otra clasificación que se le atribuye a tan mentado principio es el de reserva de ley material y reserva de ley formal.

La reserva material de ley viene impuesta por la propia Constitución, la que exige que una determinada materia sea regulada por ley, cerrando, con ello, el paso al reglamento. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Esta acotación de materias que deben ser objeto de regulación por ley, debe entenderse siempre realizada a favor de ésta. Esto es, no se trata de llevar a cabo una partición de materias entre ley y reglamento, de tal forma que lo no atribuido a la primera quede encomendado a la segunda. El objetivo es otro muy distinto: establecer un ámbito invulnerable al reglamento, en el que éste no podrá entrar en ningún caso, mientras que la ley, sin embargo, tiene plena libertad para incidir en cualquier materia, siempre que respete los preceptos constitucionales. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Se pueden encontrar en la Constitución de Nicaragua un gran número de ejemplos al respecto. Así, por citar sólo algunos de ellos, el art. 93 CN establece que los “delitos y faltas estrictamente militares, cometidos por miembros del ejército y la policía, serán conocidos por los tribunales militares establecidos por la ley”; el art. 94 CN, al regular el Ejército de Nicaragua y la Policía Nacional establece que la “organización, estructuras, actividades, escalafón, ascensos, jubilaciones y todo lo relativo al desarrollo operacional de estos organismos, se regirán por la ley de la materia”; el art. 99 Cn., establece: “las actividades de comercio exterior, seguros y reaseguros estatales y privados serán regulados por la ley”; el art. 115 CN establece: “los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes”. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Esto no impide toda incidencia del reglamento, pues éste podrá complementar esa regulación legal, pero sólo en la medida en que la ley cumpla con su obligación de regular esa materia. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

En cuanto a la reserva formal de ley, es una mera consecuencia del principio de jerarquía normativa. Pues dada la superioridad jerárquica de la ley respecto al reglamento, que determina la imposibilidad de que éste derogue, modifique o tenga un contenido contrario a aquélla, el reglamento queda imposibilitado de regular cualquier cuestión regulada por ley. De esta forma, basta con que una norma con rango de ley regule cualquier cuestión para que se produzca su congelación de rango, pues en adelante sólo podrá ser regulada por ley. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Hay, no obstante, quien se ha pronunciado en contra, argumentando que la jerarquía normativa implica únicamente la imposibilidad de dictar normas de rango inferior dotadas de un contenido contrario a la de rango superior, pero que nada impide que se pueda ocupar de esa materia, siempre que respete la norma superior. (Sendín & Navarro Medal, 2009)

Finalmente, no podíamos omitir en esta panorámica general de aspectos y manifestaciones del principio de reserva de ley, la mención expresa de su vinculación esencial al principio de jerarquía normativo. Es más, desde sus orígenes doctrinales y positivos más remotos hasta nuestros días, siempre se ha reconocido que el orden jerárquico de las normas es una exigencia jurídico-constitucional del principio de legalidad (en sus dos aspectos de reserva de ley y legalidad administrativa) y pieza inexcusable de la seguridad jurídica, como hemos visto. (González & Lejeune, 2000)

4.1.2 El principio de legalidad tributaria en las distintas constituciones políticas de Nicaragua.

A lo largo de la historia, en nuestras distintas Constituciones Políticas, ha variado la manera de hacer referencia a la potestad normativa-tributaria del Estado,

empero, la esencia ha sido la misma de hogaño, he aquí su cristalización: (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

<i>Poder Legislativo</i>		
Nombre la Constitución Política.	Artículo.	Contenido del artículo.
Constitución del Estado libre de Nicaragua. 1838	109	Corresponde al Poder Legislativo del Estado: <ul style="list-style-type: none"> 4. Decretar, en casos extraordinarios, pedido s, préstamos, impuestos, y contraer deudas sobre el crédito del Estado, previa germanización de su pago.
Constitución Política de Nicaragua de 1858	111	Será peculiar de la Cámara de Representantes: Iniciar leyes de contribuciones e impuestos
	114	Todo proyecto de ley o de resolución puede tener origen en cualquiera de las Cámaras, reservándose sólo a la de Representantes iniciar contribuciones e impuestos.
	115	Sólo los representantes en sus respectivas Cámaras podrán hacer proposiciones para nuevos impuestos y contribuciones
	42	Pertenece al Congreso: Establecer toda clase de impuestos y, en casos graves, empréstitos forzosos generales; haciendo su repartimiento con proporción a la riqueza de los departamentos.
Constitución Política “La Libérrima” 1893	82	Corresponde al Congreso las atribuciones siguiente: Imponer contribuciones
Constitución Autocrática de 1905	62	Corresponde a la Asamblea Legislativa las atribuciones siguientes: <ul style="list-style-type: none"> 23. Imponer contribuciones
Constitución Política de 1911	55	Sólo el Congreso puede imponer contribuciones directas o indirectas; y sin su autorización se prohíbe a toda autoridad decretar o imponer éstas, salvo las excepciones que establece la Constitución.
Constitución Política de 1939	163	Corresponde al Poder Legislativo en Cámaras separadas las siguientes atribuciones: <ul style="list-style-type: none"> 14. Imponer contribuciones
Constitución Política de 1948	133	Corresponde al Poder Legislativo en Cámaras separadas: <ul style="list-style-type: none"> 10. Imponer contribuciones
Constitución Política de 1950	148	Corresponde al Congreso en Cámaras separadas: Imponer contribuciones
Constitución Política de 1974	148	Corresponde al Congreso en Cámaras separadas: Imponer contribuciones
Estatuto fundamental de la República de	No incluyeron preceptos tributarios.	

**Nicaragua y Estatuto
sobre derechos y
garantías de los
Nicaragüenses de
1979**

Constitución Política de 1987	138	Son atribuciones de la Asamblea Nacional: Elaborar y aprobar leyes y decretos así como reformar y derogar los existentes.
Constitución Política de 1995	inédito	“corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional, la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos”.

Figura 2. “El principio de Legalidad tributaria en las distintas Constituciones de Nicaragua.”

Hodiernamente, este principio se encuentra inserto en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo ciento catorce (114), ciento quince (115) y ciento treinta y ocho, inciso veintisiete (138.27) de la Constitución Política de la República de Nicaragua. Sin olvidar el artículo 3 del CTr. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Veamos pues lo arriba estipulado:

Cn. Arto. 114: *“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la Potestad de crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas.*

Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio.

Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis, lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan”

Cn. Art. 115: *“Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no*

obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”

Cn. Art. 138.27: *“Son atribuciones de la Asamblea Nacional:*

27.) Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales”

CTr. Arto 3.- *“Sólo mediante ley se podrá:*

- 1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;*
- 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;*
- 3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable;*
- 4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y*
- 5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones”*

4.1.3 Del doble plano de eficacia del Principio de Legalidad.

Ahora, hemos de saber que en un primer plano, el principio de legalidad se conecta íntimamente con el principio de auto imposición (consentimiento del pago de los impuestos por los súbditos) el cual se puede conectar, a gusto del lector, al viejo bocado romano *“lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado”* (González & Lejeune, 2000) o como dirían algunos: *No taxation without representation* (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

En segundo plano, el principio de legalidad inspira la apertura de los mecanismos revisores en vía constitucional, o administrativa, es decir, los recursos a

disposición del contribuyente en una u otra vía. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

De ello se sigue el doble plano de eficacia del principio de legalidad, es decir, eficacia en el plano normativo y eficacia en el plano aplicativo. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

La primera, coherente con su concepción más restringida, implica sujetar la creación de los tributos –entendidos ulteriormente como sacrificios patrimoniales para el sufragio de los gastos públicos- a la ley, dotando de legalidad y sobre todo legitimidad al acto. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Según algunos doctrinarios, el principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera como una norma sobre la normación, de ahí la necesidad de que el mismo venga recogido en el texto constitucional, tal y como entre nosotros hacen los artículos 114, 115 y 138.27 de la Constitución. (González & Lejeune, 2000)

Otros establecen que, el principio despliega, pues, su eficacia como límite formal - aunque, naturalmente, cargado de sentido social y político- del sistema de producción de normas jurídicas con eficacia constitutiva de obligaciones tributarias. (Sainz de Bujanda, 1963)

Hay que añadir algo más. Esa eficacia constitutiva se produce merced al nacimiento de una relación jurídica -la relación jurídica tributaria-, cuyos elementos esenciales (presupuesto objetivo, bases y tipos) han de encontrar en la propia ley "y no por tanto fuera de ella" su fundamental disciplina. (Pérez Royo, 2008)

Algunos, parafraseando a Luqui, estipulan la idea antes expuesta de una manera más detallada, y aducen que este principio debe establecer: (Orozco Salgado & Téllez Parrales, 2010)

Los tributos se establecen por ley precisamente cuando es ésta la que determina

los elementos antedichos, lo que excluye la posibilidad constitucional de que la ley se limite a autorizarlos, confiriendo a regulaciones de de otro origen –*verbigratia*: administrativo- o de otra naturaleza la fijación de los presupuestos de hecho, de las bases y de los tipos, es decir, sus elementos.

De tal suerte que la obligación tributaria es, o debe ser, siempre una obligación *ex lege*, como corresponde, por esencia, al derecho que la regula, adscrito, en su parte sustancial o material, al derecho necesario (*ius cogens*). (Sainz de Bujanda, 1963)

Y no cabría alegar, frente al anterior razonamiento, que el Órgano al que formalmente incumbe la función de legislar puede, por vía de una ley ordinaria, renunciar al establecimiento del tributo, confiando por tanto, legalmente, ese cometido a la administración, para que sea ésta quien lo lleve a efecto, ora por si misma, ora con la colaboración de los contribuyentes.

A todas luces no cabría ese razonamiento porque el Órgano legislativo no está constitucionalmente facultado para renunciar por vía de ley ordinaria a la competencia que la propia constitución -obra del poder constituyente- le atribuye, de cuya competencia precisamente forma parte el establecimiento del tributo y no la mera autorización. (Sainz de Bujanda, 1963)

Si tal renuncia fuese posible, la determinación de la efectiva carga tributaria de los ciudadanos quedaría al arbitrio de la administración, con lo que se frustraría una de las funciones más significativas del principio de legalidad, a saber: *“la de participación de los contribuyentes, por unos u otros métodos representativos, en la elaboración de la normativa tributaria y, a través de ella, en la determinación de sus deberes fiscales.”* (Sainz de Bujanda, 1963)

En lo que atañe sobre su eficacia en el plano aplicativo, se ha de afirmar que el principio de legalidad es también conocido como principio de legalidad administrativa o preeminencia de la ley, y que es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho –aludido líneas atrás-, que exige la

conformidad de la administración en todas sus actuaciones a la ley. (González & Lejeune, 2000)

A partir de esa idea simple en su formulación, pero de difícil conquista y más difícil cristalización plena. (González & Lejeune, 2000)

Es fácil advertir que la profundidad y extensión del análisis puede adoptar en cada caso las dimensiones que el intérprete considere conveniente, pues en realidad todo el derecho público puede considerarse derivación de esta idea fundamental. (Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 2000)

Más aún, amén de lo arriba delineado, podemos esgrimir que susodicha eficacia supone la revisión de:

- *Leyes tributarias acorde a las exigencias de la Constitución, entendida como norma de eficacia vinculativa de directa aplicación, a través del recurso por inconstitucionalidad de la ley, e inconstitucionalidad en el caso concreto, y que*
- *Los actos administrativos emanados de las administraciones tributarias por contravención a lo establecido por leyes tributarias, ora vía administrativa, ora mediante recurso de amparo administrativo.* (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

En el postrero caso, afirma Carlos Centeno parafraseando a Balladares: *“hemos de estar claros de la existencia de diversas vías administrativas en el ámbito tributario. Esto atiende a la pluralidad de sujetos que ejercen potestades de imposición que, consecuentemente, realizan la gestión, liquidación y recaudación de tributos, según leyes que limitan el ámbito de actuación del ente público.”* (Centeno Jiron, 2008)

Así pues, es posible determinar una vía administrativa para la materia aduanera, otra para las cotizaciones de seguridad social, por la gestión de tributos en ministerios del Estado o, en lo que constituye la de mayor trascendencia en el

ámbito tributario, la vía administrativa que se asegura para los tributos que gestiona la Dirección General de Ingresos a través de las disposiciones del Código Tributario. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Susodicha vía administrativa se abre a través de la cláusula establecida en el artículo 93 CTr. *“Los actos y resoluciones que emita la administración tributaria – entiéndase por ésta a partir del Título VI CTr. La Dirección General de Ingresos– por los que se determinen tributos, multas y sanciones, o que afecten en cualquier forma los derechos de los contribuyentes o de los responsables, así como las omisiones, podrán ser impugnadas por los afectados en las formas y plazos que establece este código”.*

Lógicamente, el artículo 95 del aludido código, acoge los recursos que por esta vía pueden invocarse:

- *Recurso de reposición: se interpone ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado, para que lo aclare, modifique o revoque (Arto. 97 CTr.)*
- *Recurso de revisión: se interpone ante el titular de la administración tributaria en contra de la resolución del recurso de reposición promovido (Arto. 98 CTr.)*
- *Recurso de Apelación: una vez resuelto el anterior recurso, se interpone el recurso de apelación, el cual será resuelto por el tribunal tributario administrativo. (Arto. 99 CTr.)* (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

4.1.4 Reseña histórica de una Antinomia: Criterios de la Administración Chamorro sobre el Poder Tributario.

Igual que en otros países, en nuestra Constitución el principio de legalidad tributario establecido en el referido Artículo 115, no rige de manera absoluta para toda la materia tributaria, ya que la reserva de ley (normas primarias emanadas

del Legislativo), se limita únicamente a la creación, incidencia y tipo del impuesto, y las garantías a los contribuyentes. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

En consecuencia, a través de decretos-leyes emanados de la Presidencia de la República, puede ser regulada la materia tributaria en todo aquello que no sea su creación, incidencia, tipo impositivo y garantías a los contribuyentes. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Los decretos leyes, emanados del Ejecutivo, se justifican doctrinariamente por la urgencia de su promulgación, sin embargo, la creación de impuestos, el esclarecimiento de su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes no se pueden justificar a través de una urgencia en su promulgación. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Estos actos implican una limitación real al derecho de la propiedad de los ciudadanos en un Estado, y no pueden quedar al arbitrio del Ejecutivo, sino que deben emanar del legislativo, representante de la voluntad popular, a través de leyes, entendidas estas en su sentido formal y material. Dichos actos, realizados a través del Legislativo, constituyen una mejor salvaguarda de los derechos y garantías de los ciudadanos, establecidos en nuestra Ley fundamental. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

A pesar de que lo antes aludido no es un tópico que surge hace un bienio, sino hace profusas décadas –en su mayoría-, no es sino hasta hace un par de lustros que en nuestro ordenamiento jurídico-tributario se llega a comprender de manera absoluta el verdadero y único significado del Principio de Legalidad, ya que nuestra Constitución Política de 1987 –ahora reformada- estipulaba en el artículo 150, inciso 4, que era atribución del Presidente de la República dictar decretos ejecutivos con fuerza de ley en materia **fiscal** y administrativo. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Susodicho artículo causó en su momento una vorágine de disputas de naturalezas políticas y jurídicas que aparte de conducir a nuestra sociedad a la incertidumbre y

anarquía normativa. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Estos son algunos de los argumentos que reflejan la apostura errada de la entonces Administración Chamorro:

4.1.4.1 Poder y Funciones del Estado.

Para el ejercicio de sus diferentes funciones o poderes, el Estado mismo crea los órganos encargados de ello. La Asamblea Nacional encargada de ejercer el Poder Legislativo; la Presidencia de la República, encargada de ejercer el Poder Ejecutivo; La Corte Suprema de Justicia y los Tribunales de Justicia, encargados de ejercer el Poder Judicial; y el Consejo Supremo Electoral, encargado de ejercer el Poder Electoral. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Pero todos estos órganos desempeñan sus funciones en nombre del Estado. Esos cuatro poderes –discrepo en ello¹– son parte del Estado. Ninguno de ellos puede alegar soberanía o dominio absoluto sobre una determinada función estatal. Sólo el Estado es soberano. “La soberanía nacional reside en el pueblo, fuente de todo poder” dice nuestra Constitución. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Así las leyes no son patrimonio de la Asamblea Nacional, ni tampoco los decretos y disposiciones del Presidente de la República, ni las sentencias que dicten los tribunales de Justicia. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Todas ellas son manifestaciones del poder del Estado, ejercidas a través de esos órganos. Por eso todas las actuaciones de los órganos y funcionarios del Estado se efectúan en nombre del Estado, o de la República de Nicaragua. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Nuestra Constitución Política recoge este principio a lo largo de su contenido. Por eso es que en su Artículo 9, literalmente comienza diciendo: “El Estado tiene la

¹ Sostengo que el Poder del Estado es tan sólo uno, y que posee diferentes manifestaciones, en nuestro Ordenamiento sería: a través del órgano Legislativo, Judicial, Ejecutivo y Electoral, mas no cuatro Poderes diferentes.

obligación de dictar leyes...” No dice “La Asamblea Nacional tiene la obligación de dictar leyes”. Y el artículo 115 literalmente dice: “El Estado no obligará a pagar impuestos...” No dice “El Poder Ejecutivo no obligará a pagar impuestos” (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Los llamados “Poderes” no son más que delegatarios del poder único del Estado, que sirven para ejercer principalmente, pero no en forma excluyente, una determinada actividad o función del Estado, que le es asignada generalmente en forma compartida. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

La existencia de un órgano legislativo diferenciado, como es la Asamblea Nacional, no implica la asignación exhaustiva a ésta de toda la actividad de producción normativa, sino solamente de la actividad legislativa que podemos llamar normal u ordinaria, según lo establezca la Constitución. Así por una parte, suelen quedar sustraídas de la competencia del Poder Legislativo ordinario determinadas materias de orden trascendental, como pueden ser las que afectan a la propia estructura del orden constitucional. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

La introducción de innovaciones o reformas en estas materias están reservadas a la actuación de mecanismos excepcionales o a la formación de una constituyente. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

El esquema trazado debe completarse haciendo alusión a dos posibilidades más o menos excepcionales que alteran la distribución básica de esferas de actividad normativa propias del Poder Legislativo y del Ejecutivo. La primera de dichas posibilidades opera sobre la base de la delegación que de sus funciones legislativas hace la Asamblea Nacional durante su período de receso. Y la segunda entra en juego cuando razones de urgencia u otras de carácter excepcional permiten, de acuerdo con los textos constitucionales, que el Ejecutivo asuma funciones normativas propias del poder legislador, engendrándose, respectivamente, los fenómenos de la legislación delegada y del decreto ley. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Todos estos apuntes nos hacen ver que el poder del Estado es uno solo. Y que las diferentes funciones que lo componen, no son privativas de los órganos estatales, ya que éstos han sido creados por el mismo Estado únicamente para facilitar su ejercicio. El hecho de que en cualquier momento histórico las distintas funciones estatales estén encomendadas a órganos diversos, no debe extrañarnos en absoluto, pues responde a una necesidad organizativa, a un principio mecánico de división del trabajo, que el mismo Estado a través de su Ley Fundamental distribuye y delega de acuerdo a las necesidades políticas e históricas del momento. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Por eso es que antes en Nicaragua eran sólo tres poderes, ahora son cuatro, mañana pueden ser cinco o seis. O volver a ser tres. Esto quiere decir que ningún Órgano o Poder del Estado puede atribuirse el dominio de una función determinada. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

El Estado a través de la Constituyente, puede dar o quitar funciones a sus distintos órganos. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Así como ya vimos que el Poder Ejecutivo comparte algunos aspectos la función legislativa, también participa de la función jurisdiccional desde el momento en que la misma Constitución establece la jurisdicción militar como fuero especial, o por las actividades de auxilio judicial de la policía, o por los fallos de la Contraloría General de la República, o por las investigaciones y decisiones de la Procuraduría General de Justicia, o mediante los fallos o sentencias de los Inspectores Departamentales del Trabajo que resuelven litigios de menor cuantía. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Así también el Poder Legislativo tiene asignadas una serie de funciones que no son legislativas. Algunas son de carácter administrativo como por ejemplo solicitar informes a los Ministros de Estado, conocer del Presupuesto General de la República, elegir al Contralor General de la República, determinar la división

política y administrativa del país. Otras son de carácter jurisdiccional, como por ejemplo decretar amnistías o indultos, conmutar o reducir penas, conocer y resolver sobre las quejas presentadas contra los funcionarios que gozan de inmunidad. Así también, pues, la Asamblea Nacional participa de funciones que serían propias del Poder Ejecutivo y Judicial. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Igual sucede con los demás poderes del Estado. De una forma u otra, todos ellos participan de las funciones de los demás. No debe sorprendernos que nuestra Constitución Política asigne al Poder Ejecutivo funciones legislativas determinadas. Entre ellas, la de legislar en materia fiscal. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

4.1.4.2 Sobre el concepto de ley

El artículo 115 no dice que le corresponde a la Asamblea Nacional crear los impuestos. Dice que los impuestos deben ser creados por ley. La palabra ley en este Artículo, como en el resto de la Constitución, está usada en su sentido genérico. Es decir, ley es toda norma jurídica de carácter obligatorio general y abstracto a la que debe ajustarse la conducta de los ciudadanos. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

En este sentido es ley la Constitución Política, las leyes Constitucionales, las leyes ordinarias, los decretos legislativos, los reglamentos a las leyes, los decretos-ley, los decretos ejecutivos, los planes de arbitrios y demás normas jurídicas de caracteres generales y obligatorios emanados de autoridad con facultad para ello, ya sea ésta una Constituyente, la Asamblea Nacional, el Presidente de la República o un Consejo Municipal. (Báez Cortes & Báez Cortes, 2007)

Así entiende el concepto de ley nuestra Constitución. No puede aceptarse el criterio de que cuando la Constitución usa la palabra ley se refiere necesariamente a las leyes de la Asamblea Nacional. Porque si así fuere, el principio de legalidad se vendría al suelo. Disposiciones como la contenida en el Artículo 27 de la Constitución que dice “Todas las personas son iguales ante la

ley”, resultaría absurda, porque las personas únicamente serían iguales ante las leyes de la Asamblea, pero no ante el resto de la legislación del país. O el principio fundamental de que “Ninguna persona está obligada de hacer lo que la ley no mande, ni impedida de hacer lo que ella no prohíbe”, consignado en el Artículo 32 de la Constitución, sería ilusorio porque no se aplicaría a la Constitución, ni a los decretos ejecutivos, ni a los decretos leyes, ni a los reglamentos de las leyes ordinarias. Esto implica la anarquía y el desorden jurídico. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

El principio universal de irretroactividad de la ley consignado en el Artículo 38 de la Constitución podría ser burlado por el Poder Ejecutivo, ya que podría entonces legislar retroactivamente en materia fiscal y administrativa. (Báez Cortes & Báez Cortes, 2007)

No solamente en nuestra Constitución, sino también en nuestros códigos y demás legislación se usa la palabra ley en ese sentido genérico. Se habla de “hacer cumplir la ley”, “respetar la ley”, “de acuerdo con la ley”. Y todos nosotros entendemos que se está refiriendo a toda la normatividad jurídica en general. Cuando nosotros oímos esas expresiones no pensamos únicamente en leyes ordinarias formalmente emanadas de la Asamblea Nacional. Para nosotros, la Ley Orgánica del Banco Central o del Banco Nacional, los planes de arbitrio, la ley creadora de los Ministerios de Estado, los decretos ejecutivos, todos ellos en conjunto constituyen la ley. Cuando nosotros decimos de acuerdo con la ley, estamos pensando en todos estos ordenamientos, aunque no hayan emanado de la Asamblea Nacional. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Los estatutos de una asociación civil aprobados por el Ministerio de Gobernación, o los estatutos de una sociedad anónima debidamente aprobados por la Asamblea General de Accionistas, son ley para los socios. “Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes” dice el artículo 2479 del Código Civil. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

La Constitución Política es la Carta Fundamental de la República y las demás

leyes están subordinadas a ella, dice el artículo 182 de nuestra Constitución. Dando a entender que la constitución es también una ley de la república. Es la ley fundamental. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

No es aceptable por tanto que al decir que el artículo 115 de la constitución que “los impuesto deben ser creados por ley”, debe entenderse necesariamente que se está refiriendo a una ley de la asamblea nacional. Eso, además de ir en contra del criterio anterior que priva en todos nuestros textos legales, sería distinguir donde la ley no distingue. Sería ir también en contra de un principio general del derecho. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Cuando nuestra Constitución debe atribuirle concretamente una función a algún Poder del Estado, lo dice expresamente. Como por ejemplo el artículo 18 que dice: *“La Asamblea Nacional podrá declarar nacionales a extranjeros que se hayan distinguidos por méritos extraordinarios al servicio de Nicaragua.”* (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

O el artículo 113 que dice que *“El presupuesto será elaborado por el presidente de la república y aprobado por la asamblea nacional”* (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

La Constitución expresamente está diciendo que le corresponde a la Asamblea Nacional hacer esto y al Poder Ejecutivo hacer aquello. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Además de que el artículo 138 contiene de manera expresa y taxativa las atribuciones de la Asamblea Nacional. Si la intención era que la creación de los impuestos fuera atribución de la Asamblea Nacional, hubiera quedado incluida esa facultad en el artículo 138, o lo hubiera dicho expresamente en el artículo 115. Pero no quedó ni incluida en el artículo 138, ni lo dice el artículo 115. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Cuando dice el artículo 115 que *“Los impuestos deben ser creado mediante ley”*,

lo que está queriendo decir es que deben ser creados por acto legislativo, sin especificar en ese momento el órgano encargado de hacerlo. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Esto es, con el propósito de proteger a los ciudadanos de cualquier arbitrariedad de funcionarios gubernamentales que puedan mediante acuerdos ministeriales o de carácter administrativo, crear impuestos. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

No podríamos concebir que cualquier funcionario del gobierno, independientemente de su rango, pueda crear impuestos a su capricho. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

4.1.4.3 Ley y decreto con fuerza de ley

Posteriormente, la Constitución, al distribuir y delegar la función legislativa entre los órganos del Estado, asignó a la Asamblea Nacional la facultad de elaborar y aprobar las leyes en general. Son leyes ordinarias de carácter formal. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Y le concedió al Presidente de la República la facultad de legislar mediante decretos ejecutivos con fuerza de ley en materia de carácter fiscal. Al decir que con fuerza de ley, está diciendo que esos decretos tienen los mismos efectos que las leyes. Es como si fueran leyes. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Siendo que la Constitución no le limita al Presidente esta función de legislar en materia fiscal debe entenderse incluida la de crear impuestos, ya que la creación de impuestos es esencialmente en materia fiscal. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

De esta manera interpretamos armónicamente los artículos constitucionales 115 y 150. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

El primero, para proteger a la ciudadanía, establece que los impuestos deben ser creados mediante un acto legislativo, y el segundo, al distribuir la Constitución la

función legislativa entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, asigna esa función al Presidente de la República para hacerlo mediante decretos con fuerza de ley. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Cabe también recordar el principio del derecho de que lo especial priva sobre lo general. Pues aunque la Asamblea Nacional tenga la atribución de dictar leyes en general, debe privar la disposición especial de que todo lo que sea materia fiscal y administrativa es atribución del Presidente de la República. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Tampoco puede interpretarse esa atribución presidencial de legislar en materia fiscal como se refiere únicamente a la facultad de reglamentar las leyes mediante decretos, porque la facultad del Presidente de reglamentar las leyes esta expresa y especialmente contemplada en el ordinal 10 del mismo artículo 150. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

No tendrían sentido dos disposiciones repetitivas en el mismo artículo. Además de que este artículo habla de decretos con fuerza de ley, no habla de decretos reglamentarios. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Como punto de reflexión sobre este asunto cabe mencionar los planes de arbitrios donde se crean los impuestos locales. Estos planes de arbitrios son elaborados por los Concejos Municipales y aprobados por la Presidencia de la República. Si nosotros aceptáramos la tesis de que constitucionalmente le corresponde a la Asamblea Nacional crear los impuestos, resultaría que los planes de arbitrios de nuestras Alcaldías no tendrían validez. Porque todo aquello que se opone a la Constitución carece de valor. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

4.1.4.4 Opiniones Jurídicas sobre el Poder Tributario.

Sobre lo arriba delineado, sólo quisiéramos, a guisa de conclusión establecer nuestro punto de vista:

El Estado Nicaragüense está organizado a través de Órganos de Gobierno, siendo la Asamblea Nacional la que ejerce la actividad legislativa por delegación y mandato del pueblo. En virtud de esa potestad legislativa, la Asamblea Nacional crea normas primarias llamadas leyes, tanto en aspecto material como formal. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Por otro lado, el Estado Nicaragüense ejerce la actividad administrativa – considerada ésta en su acepción general- por medio del Poder Ejecutivo; actividad que no es más que la expresión jurídica de la voluntad del Ejecutivo, que recibe de la Constitución, entre otras atribuciones administrativas, la potestad de dictar decretos ejecutivos, reglamentarios o con fuerza de ley en materia administrativa. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

Es decir, estos decretos son actos ejecutivos, que el poder Administrador, es decir, el Ejecutivo, dicta por Derecho propio, como expresión jurídica de su voluntad, pero jamás puede versar sobre asuntos reservados por la Constitución para ser materia de una ley, como es la creación de impuestos, y el establecimiento de su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes, ya que al actuar así, el ejecutivo estaría usurpando potestades que le corresponden al legislativo. (Báez Cortés & Báez Cortés, 1994)

4.2 Ámbito propio y manifestaciones del principio de seguridad jurídica

La ley como fuente de la que dimanar obligaciones siempre ha prestado un inestimable servicio al principio de seguridad jurídica, al grado de que ha permitido que también éste, llegue a constituir otro de los grandes logros a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y como ya hemos positivado en líneas precedentes, se encuentra estrechamente relacionado con el principio de legalidad en su doble vertiente –de legalidad administrativa y reserva de ley-. (Herrera Espinoza, 2006)

En su sentido lato, éste no es más que la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y actuaciones de los contribuyentes,

pudiendo pronosticar, de previo, las correspondientes decisiones administrativas y judiciales sobre tales situaciones y acciones. Sobra decir que en la medida que se promueve dicho principio se promueve la plena confianza de los ciudadanos en sus instituciones y se les protege de la arbitrariedad.²

En nuestra Constitución Política lo encontramos materializado en el artículo 25. Veámoslo pues:

Arto. 25 Cn. Toda persona tiene derecho:

1. A la libertad individual.
- 2. A su seguridad.**
3. Al reconocimiento de su personalidad y capacidad jurídica.

Nuestro Supremo Tribunal Constitucional estipula en Sentencia No. 48 del 2005 que *“El principio de Seguridad Jurídica vinculo incluso al legislador, de tal forma que una regulación legal que cree inseguridad jurídica insalvable para los destinatarios y aplicadores de la norma puede ser por ello declarada inconstitucional; y aunque lo normal sería que tal disposición conculcase además otros preceptos constitucionales, basta una vulneración insubsanable del principio de seguridad jurídica para determinar su ilegitimidad”*³

Posee dos propósitos: dar certeza a los ciudadanos (aspecto positivo) y evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades (aspecto negativo).

Las características que constituyen su filón material son la certeza y objetividad de la norma tributaria, así como la prohibición o la interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria, los cuáles le otorgan de manera asaz coherente, su ámbito y vía de administración. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

² Considerando V del Código Tributario.

³ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia CSJ No. 48, a las 08:00 am del 1 de Julio del año 2005

Así pues, la seguridad jurídica constituye un aspecto que completa las notas calificativas del principio de legalidad pues susodichas características son derivadas del principio de legalidad. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Su reconocimiento entre *“los derechos naturales e imprescriptibles del hombre”* por parte de la declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, ha tenido como lógica consecuencia conectar, desde tiempos pretéritos, su estudio al nacimiento del Estado Liberal de Derecho y, por añadidura, al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que con base en el movimiento ilustrado conforman dicha concepción del Estado. (González & Lejeune, 2000)

Entre estos principios, interesa destacar, desde un punto de vista jurídico, el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen. Lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como baluarte frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio del principio seguridad jurídica). De donde se infiere la intrínseca relación existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica. (González & Lejeune, 2000)

En su aspecto positivo, señalan algunos, el principio de seguridad jurídica determina que la ley constituye un vehículo generador de certeza jurídica, es decir, aquello que en un plano vulgo se identifica con *“saber a qué atenerse”*, mientras que en su aspecto negativo sitúa a la ley como bastión frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Nos referimos a las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad, considerada esta última en su aspecto normativo y aplicativo, jugando en ambos casos un

papel esencial el respeto al principio de la jerarquía normativa. (González & Lejeune, 2000)

La certeza y la interdicción de la arbitrariedad (esta última, tanto en la esfera normativa como aplicativa) patentizan la íntima relación con el principio de legalidad, constituyendo a su vez parte del contenido básico del principio de seguridad jurídica, del que se desprenden una serie de consecuencias de mucha importancia para el ámbito tributario. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Somos conscientes de que la certeza del Derecho y la interdicción de la arbitrariedad, como aspectos o manifestaciones del principio de seguridad jurídica, no son siempre fácilmente diferenciables en el mundo del Derecho, e inclusive puede reconocerse su tratamiento conjunto en estudios valiosos sobre el tema, no obstante, hemos optado por ofrecer su exposición de forma separada, distinguiendo dentro de la interdicción de la arbitrariedad su proyección en la esfera normativa y en la esfera aplicativa, pero aún no es momento de ahondarlo. (González & Lejeune, 2000)

La doctrina española, influida por las aportaciones alemana e italiana, pone un especial énfasis en el estudio de las manifestaciones concretas del principio, asumiendo de la primera la idea de certeza jurídica desde su aspecto formal, esto es, como estabilidad del derecho y de la segunda –la doctrina italiana–, asume el valor basilar del criterio, interpretándolo como fundamento del principio de legalidad tributaria. (Balladares Saballos, 2007)

En cualquiera de los casos, cabe hacer mención al tratamiento de conjunto que sobre las dos aportaciones haremos en la exposición del tema, es decir, habremos de tomar en consideración las aportaciones de la doctrina italiana y alemana que fundan el tratamiento que sobre la materia se realiza por parte de la doctrina española. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

De la idea de certeza se deriva la exigencia de estabilidad del Derecho, lo que particularmente significa un suficiente desarrollo legislativo de las normas superiores por las inferiores, así como la certidumbre sobre los recursos a disposición del contribuyente. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

En torno a la nota de estabilidad del derecho que forma parte del concepto del principio de seguridad jurídica, Nicaragua carece de disposiciones legislativas fundamentales que en ordenamientos jurídicos extranjeros constituyen vías complementarias de realización del principio. En particular, carecemos de normas que exijan:

- *Que cada proyecto de nueva disposición vaya acompañado de la correspondiente tabla de disposiciones derogadas.*
- *Que toda modificación de leyes o reglamentos tributarios contenga una redacción completa de las normas afectadas.*
- *Que tales disposiciones sean vinculantes para la administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria.* (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

En lo referente a la nota de la interdicción de la arbitrariedad como aspecto negativo del principio de seguridad jurídica, conviene incardinarlo dentro del principio de jerarquía normativa que impone la subordinación de las normas de grado inferior a las de rango superior y consecuentemente como el instrumento técnico más apropiado para garantizar la seguridad jurídica e impedir la arbitrariedad de los órganos del Estado en fase normativa y aplicativa, es decir, al momento de crear normas, o al de concretizarlas. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

En la esfera de creación de normas jurídicas, las exigencias de la jerarquía normativa supone una gradación o escala que al referirse a todos los órganos del estado obliga a la sumisión de las normas a la constitución, así como el respeto del recurso por inconstitucionalidad de aquellas leyes que no se adecuan al

dictado constitucional. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

En el ámbito aplicativo la posible arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales puede producirse con ocasión de las distintas interpretaciones de los preceptos a aplicar en cada caso. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad, jerarquía o reserva de ley integran los artos. 114, 115 y 138.27 Cn., los cuales no constituyen compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social de Derecho, lo cual se evidencia en el tratamiento jurisprudencial que nuestra Corte Suprema de Justicia realiza sobre tales preceptos a través de las sentencias 5 del 2005 de la Sala Constitucional, y 48 del 2005 de la Corte en Pleno donde, por ejemplo, se encasilla el principio de seguridad jurídica en el artículo 25.2 Cn., así como se interrelaciona el mismo con sus pares formales, los que a su vez se ven encasillados en otros preceptos constitucionales, además de las ya señalados. (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009)

Esto no constituye un fenómeno aislado en el tratamiento jurisprudencial de los tribunales supremos. En la jurisprudencia comparada, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español –sentencia 27/1981, FJ 10º- el tribunal aplica el principio de seguridad jurídica en una triple dimensión:

- *Como conocimiento y certeza del Derecho Positivo,*
 - *Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social, y*
 - *Como previsibilidad, de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros.*
- (Balladares Saballos, Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario, 2009, pág. 41)

4.2.1 La idea de Certeza

No cabe duda de que, se encuentre o no expresamente recogida en los distintos ordenamientos, la idea de certeza sobre el Derecho es una exigencia primaria del principio de seguridad jurídica. (González & Lejeune, 2000)

Dada la amplitud del principio, es obvio que el mismo puede ser estudiado desde muy distintos puntos de vista: la doctrina alemana ha solido prestar una mayor atención a sus aspectos formales, centrándose en la estabilidad del Derecho que dicho principio reclama; la doctrina italiana tiende más bien a considerar los aspectos basilares de la certeza, como fundamento del principio de legalidad. (González & Lejeune, 2000)

La doctrina española, quizá por influencia de las anteriores, adopta una postura híbrida, es decir, ha valorado ambos aspectos, poniendo además, especial énfasis en el estudio de las manifestaciones concretas en que dicho principio se forja. (González & Lejeune, 2000)

Este será también el punto de vista adoptado por nosotros, que al analizar el contenido y exigencias de la idea de certeza sobre el Derecho, nos detendremos a examinar sus manifestaciones o aspectos más relevantes. (González & Lejeune, 2000)

En este sentido, entendemos que dichas manifestaciones son fundamentalmente las siguientes:

En primer lugar, la estabilidad del Derecho.

En segundo lugar, el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes.

Finalmente, más no con ausencia de importancia, la certitud sobre los remedios

jurídicos a disposición del contribuyente, caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento. A continuación pasamos a examinar brevemente cada uno de estos aspectos. (González & Lejeune, 2000)

La estabilidad del Derecho, que como afirma un importante sector de la doctrina alemana constituye el contenido formal del principio de seguridad jurídica, es un elemento fundamental de la certeza jurídica.

Pero dentro del Derecho Tributario adquiere, si cabe, una trascendencia mayor, debido, por una parte, a la mayor complejidad que día a día presentan las relaciones económicas en el mundo moderno; y por otra, a la mayor participación, en extensión y profundidad, que dentro de distintas economías nacionales asume el sector público, obligándole a una continua adaptación del sistema tributario a las nuevas circunstancias económicas, y ello muchas veces, no sólo por razones recaudatorias, sino también por exigencias derivadas de la propia estructura económica del país en cuestión. (González & Lejeune, 2000)

Pero de ese continuado proceso de acomodación legislativa, no siempre exigido – ciertamente- por la adecuación del sistema tributario a la realidad económica, sino motivado muchas veces por la imprevisión, experimentación, afán de novedades u otras razones menos confesables hacen del Derecho Tributario un campo especialmente sensible a las exigencias derivadas de este aspecto de la idea de certeza. (González & Lejeune, 2000)

Así, en efecto, no resulta fácil, primero, saber en un momento dado cuál es el Derecho vigente sobre una materia determinada, y en segundo término, disponer de un texto normativo asequible donde se encuentre actualizada la legislación vigente sobre un determinado tributo. (González & Lejeune, 2000)

En fin, de manera escueta podemos aducir que susodicho aspecto estipula que las normas tributarias encargadas de regular la relación jurídica tributaria no deben ser reformadas constantemente, de esta forma el contribuyente tiene mayores posibilidades de conocer sus obligaciones tributarias, lo cual no siempre es

posible, ya que al regular situaciones de eminente carácter económico, que constantemente cambian, se tiene que adecuar a éstas.

En sentido contrario a la causa de incertidumbre previamente señalada, aunque produciendo análogos resultados, opera el insuficiente desarrollo de las normas de rango superior por las correspondientes de rango inferior. (González & Lejeune, 2000)

El efecto que este fenómeno puede tener sobre la certeza del Derecho es patente, si se considera que, en ocasiones preceptos de rango constitucional e incluso de ley permanecen largos años inaplicados por falta del necesario desarrollo legislativo o reglamentario. (González & Lejeune, 2000)

Entre las causas que suelen citarse como productoras del fenómeno que nos ocupa, cabe mencionar, junto a la apatía o inercia de la administración, que es causa común a todas ellas, el desinterés del Gobierno frente a iniciativas ajenas al mismo, la falta de previsión, el cómodo recurso a textos anteriores más o menos conocidos y perfectos, etc. (González & Lejeune, 2000)

Finalmente, debe mencionarse que si, por sus efectos, esta causa de inseguridad atenta contra la certeza del derecho, no será difícil descubrir, en su génesis, un comportamiento arbitrario por parte de la administración en su esfera de actuación normativa. Lo que, una vez más, evidencia la íntima relación existente entre estos dos aspectos del principio de seguridad jurídica. (González & Lejeune, 2000)

Más ello posee una panacea, es decir, una manera de superación, la cual vendría a ser que el legislador ordinario cumpla con su función y desarrolle mediante ley los aspectos de las contribuciones que le corresponden y que a su vez el ejecutivo los reglamente adecuadamente, evitándose de esta manera la intromisión de éste en el ámbito de aquél y que las leyes no se apliquen por no estar suficientemente desarrolladas. (González & Lejeune, 2000)

Para concluir este apartado, una breve referencia a la necesidad que, en aras de

la certeza, el contribuyente tiene de conocer todos los remedios jurídicos puestos a su alcance por el ordenamiento, a efectos de instar la revisión de los actos presuntamente nulos o anulables, es decir, que ha de existir la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del particular, en caso de incumplirse lo dispuesto en las normas jurídicas. (González & Lejeune, 2000)

4.2.2 La interdicción de la arbitrariedad

Tradicionalmente se viene considerando el rechazo de la arbitrariedad como el aspecto o manifestación negativa del principio de seguridad jurídica en el ámbito jurídico. (González & Lejeune, 2000)

De suerte que, aun lamentando su falta de mención expresa en la vigente Constitución, puede considerarse incluido tanto dentro del principio de seguridad jurídica como, más específicamente, en el de jerarquía normativa, ya que este último constituye, desde un punto de vista forma, el instrumento técnico más apropiado para garantizar la seguridad jurídica, y simultáneamente, impedir la arbitrariedad de los órganos del Estado, tanto en el desarrollo de funciones normativas como cuando se dirigen a aplicar el Derecho vigente. (González & Lejeune, 2000)

Con todo, y aún reconociendo las mayores posibilidades que por facilidad de aprehensión y efectividad siempre ofrecen, en general, los instrumentos de carácter formal, cual es el principio de jerarquía normativa, en la defensa de los valores jurídicos, no debe de perderse de vista que, pese a su carácter más abstracto y por ello mismo más controvertido, son los aspectos sustantivos materiales los que, en último término, dan vida a las instituciones jurídicas. (González & Lejeune, 2000)

En este sentido, el mayor relieve que en este estudio otorgamos a los mecanismos de carácter formal en la lucha contra la arbitrariedad, y en particular el respeto al principio de la jerarquía entre las fuentes normativas, no debe llevar a pensar que desconocemos o marginamos el papel que en esta lucha corresponde a los

Principios Generales del Derecho, tanto cuando los mismos están positivizados (en cuyo caso nos encontramos en el supuesto anterior), como cuando extienden su acción de bóveda protectora e informadora del ordenamiento jurídico. (González & Lejeune, 2000)

El orden jerárquico de las normas –dice con precisión Sainz de Bujanda– constituye a la vez, una exigencia constitucional del principio de legalidad y un resorte técnico ineludible del de seguridad. De suerte que pudiendo extenderse la arbitrariedad de los órganos del Estado tanto a la esfera de creación como a la de aplicación del Derecho, es lógico que contemplemos la acción del principio de jerarquía normativa como mecanismo generador de seguridad y, simultáneamente, limitativo de la posible arbitrariedad de los órganos del Estado, en uno u otro ámbito. (Sainz de Bujanda, 1963)

En la esfera aplicativa de las normas jurídicas, la posible arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales ha de producirse con ocasión de las distintas interpretaciones ofrecidas de los preceptos a aplicar en cada caso. Es cierto que en muchas ocasiones esas interpretaciones vienen favorecidas por una defectuosa redacción de las normas a interpretar, pero otras veces la interpretación arbitraria se gesta en los propios órganos obligados a aplicar el Derecho. (González & Lejeune, 2000)

En el caso de que la interpretación arbitraria proceda de un órgano jurisdiccional, al particular no le queda otra vía que agotar las sucesivas instancias o apelaciones que el ordenamiento jurídico le conceda en cada situación, hasta llegar al Tribunal Supremo, y en su caso, la utilización del recurso de amparo. (González & Lejeune, 2000)

4.2.3 Oscuridades y lagunas legales

La existencia de oscuridades en las normas positivas o de lagunas en los textos legales puede perjudicar la plena aplicación del Derecho Tributario y, por supuesto, afectar la "seguridad jurídica" de las relaciones entre el Estado-fiscal y

el ciudadano-contribuyente. (Coelho Pasin, 2010)

Las oscuridades legales representan ambigüedades normativas, que revelan la falta de claridad del ordenamiento jurídico positivo e impiden la pronta solución de ciertos problemas de la vida social y económica por vía del Derecho. Pueden conferir sentido distinto a los textos legales y provocar incertidumbres jurídicas, así como equívocos en la aplicación del Derecho. Además, suelen ser constatadas en los preceptos legales, en las leyes o en las legislaciones, que en el plano del ordenamiento positivo guarden relación con la materia afectada. (Coelho Pasin, 2010)

La solución para aclarar las ambigüedades normativas de los textos legales oscuros es posible gracias a dos procedimientos de interpretación establecido por la hermenéutica jurídica: la analogía (proceso para interpretar e integrar el orden jurídico) legis (autocomposición), que auto integra el Derecho a partir de su perspectiva formal, y la analogía juris (composición) que no es más que la utilización de la técnica de interpretación jurídica, que integre el Derecho a partir de su ámbito material. (Coelho Pasin, 2010)

En verdad, la clasificación de la analogía en "legis" y "juris" sirve para conferir el debido status -categoría jurídica- a los principios generales del Derecho y sus corolarios, porque la analogía constituye un proceso interpretativo regulado por la hermenéutica jurídica, mientras que los principios generales del Derecho y sus corolarios representan fuentes del Derecho materiales o formales. (Coelho Pasin, 2010)

Es decir los principios generales del Derecho y sus corolarios desempeñan una función instrumental en el proceso de interpretación analógica. (Coelho Pasin, 2010)

Una laguna legal consiste en una ausencia de previsión legal sobre determinada materia -espacios en blanco-, que coloca en evidencia la insuficiencia objetiva del ordenamiento jurídico para resolver ciertas y determinadas cuestiones de manera

inmediata. (Coelho Pasin, 2010)

En nuestro ordenamiento jurídico tributario, pidiésemos establecer como ejemplo palpable de ello el tópico de los “Precios de Transferencia”. Hace un par de años hubo la intención de crear una iniciativa de Ley de precios de Transferencia Transnacionales en la asamblea nacional promovida por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), la cual fue introducida en el 2004, pero no pasó a más y fue descartada.

Según entrevistas realizadas por distintos medios de comunicación a algunos funcionarios públicos, se contemplaba que las empresas trasnacionales presentasen una declaración jurada a la administración tributaria, en la cual detallaran sus operaciones vinculadas tanto a los nacionales como a los extranjeros creando así, una unidad especial con personal altamente capacitado que examinara cada uno de los expedientes presentados por las empresas. (Miranda Corcio, 2009)

Está de más expresar, la inexorable e inmediata necesidad existente en Nicaragua de un sistema normativo exclusivo que asegure que las entidades que llevan a cabo transacciones con otras, fijen su BASE IMPONIBLE respetando este criterio de valoración conocido como Principio de Plena competencia o Principio de Libre Competencia o Arm's length, ya que según un estudio presentado por el departamento del tesoro de los Estados unidos de norte América en el año 2004, se comprobó una fuerte practica en materia de precios de transferencia, a tal punto que su efecto ha generado una tasa de evasión en el impuesto sobre la renta que llegaba en el año 2002, al 71%. Lo que hace evidente que aquellos que generan mayores rentas son los que contribuyen en menor medida con las cargas del estado. (Miranda Corcio, 2009)

A grosso modo, los exegetas deben dar solución a las referidas deficiencias legales -oscuridades y lagunas -aplicando los Principios Generales del Derecho y sus corolarios expresos o tácitos -constitucionalmente o no-, observando a priori

la aplicación de las demás fuentes del Derecho, que también se establecen desde la hermenéutica jurídica. (Coelho Pasin, 2010)

En stricto sensu, las oscuridades normativas y las lagunas legales del Derecho Tributario deben ser solucionadas por la aplicación del Derecho, que se realiza por la actuación de los principios de justicia bajo una denominación específica -principio de seguridad jurídica, principio de moralidad, principio de buena fe, etc.- o genérica como principios generales del Derecho.

Por tanto, según las reglas de la de la hermenéutica jurídica, las ambigüedades normativas pueden ser dilucidadas por la realización del Derecho, mientras que los vacíos legales pueden ser compuestos por la recreación del Derecho. (Coelho Pasin, 2010)

Volviendo a lo antes mencionado, en la hermenéutica jurídica, la realización y la recreación, del Derecho analogía legis y analogía juris, respectivamente- representan diferentes caminos en la aplicación del Derecho. (Coelho Pasin, 2010)

La analogía legis es el procedimiento interpretativo de auto integración del ordenamiento positivo, que se fundamenta en la suficiencia de las propias normas jurídicas para solucionar la existencia de una oscuridad legal. (Coelho Pasin, 2010)

En la aclaración de las oscuridades normativas, el Derecho es interpretado analógicamente en el interior de los límites formales establecidos por los contornos del orden positivo, que puede consagrar algunos corolarios de los principios generales del Derecho. (Coelho Pasin, 2010)

La analogía juris es el procedimiento interpretativo de integración del ordenamiento positivo, que se funda en la insuficiencia de sus normas jurídicas para subsanar el caso en concreto. (Coelho Pasin, 2010)

En ambas hipótesis, los Principios Generales del Derecho y sus corolarios - expresos o tácitos- son aplicados de forma analógica por medio de diferentes procedimientos de interpretación. (Coelho Pasin, 2010)

4.2.4 Una posible solución a los vacíos legales: La analogía legis y la analogía juris.

4.2.4.1 La analogía Legis

La expresión "analogía legis" designa uno de los dos tipos de analogía, que consiste en el empleo del proceso de interpretación analógico en los estrictos límites objetivos del orden jurídico con el propósito de superar las oscuridades normativas. (Coelho Pasin, 2010)

Coelho Pasin, parafraseando a Ezio Vanoni alega que: "El procedimiento analógico consiste en la extensión de un precepto legal a supuestos no comprendidos en el mismo, pero que revisten, con las hipótesis previstas por las normas, un grado de afinidad tal que puede afirmarse que se encuentra en la misma ratio jurídica que inspira la norma formulada" (Coelho Pasin, 2010, pág. 94)

Acompañando la posición de Vanoni, los autores españoles consideran que la aplicación de la analogía requiere la exacta comprensión de la idea de "igualdad en lo esencial y diversidad en lo accidental", o sea, demanda el necesario entendimiento del alcance de la expresión "relación de semejanza", que en el plano legal invoca "la aplicación al supuesto no expresamente regulado de los principios ordenadores extraídos del supuesto regulado" (Coelho Pasin, 2010)

En la misma dirección, González García y Lejeune Valcárcel observan que "suele hablarse de analogía en Derecho para referirse al procedimiento que consiste en la aplicación de los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la Ley a otro supuesto esencialmente igual, pero distinto en los

accidentes, que no aparece expresamente contemplado por ella" (Coelho Pasin, 2010, pág. 94)

Hemos de aclarar que el procedimiento de interpretación analógica no puede crear un nuevo tributo o aumentar un tributo ya existente, porque la analogía invoca la aplicación de una regla jurídica impuesta por uno de los corolarios de los principios generales del Derecho presentes en el ordenamiento positivo. (Coelho Pasin, 2010)

En verdad, el operador jurídico al aplicar la analogía legis procura la ratio legis de la norma tributaria aplicando un principio concreto, que se sitúa en el interior de los estrictos límites formales ofrecidos por el ordenamiento jurídico, sin perjuicio de las demás fuentes formales del Derecho Público y, en especial, del Derecho Tributario. (Coelho Pasin, 2010)

Coelho Pasin, parafraseando a Vanoni aclara que "la analogía no crea una norma nueva, sino que lo único que hace es aplicar un principio jurídico ya contenido en una norma expresa de la ley" (Coelho Pasin, 2010, pág. 95)

Es evidente, así, que la analogía legis posibilita la realización del Derecho Tributario por intermedio de la aplicación de un proceso de interpretación, que se centra en el empleo de los principios consagrados en el ordenamiento positivo del orden jurídico. (Coelho Pasin, 2010)

4.2.4.2 La analogía juris

La sistematización de la analogía juris en contraposición a la analogía legis se debe a los positivistas, quienes intentaron asociar las dificultades de la aplicación de los principios generales del Derecho a su adopción en el intento de combatir las fuentes materiales del Derecho. (Coelho Pasin, 2010)

Sin embargo, la concepción de esta clasificación aportó mucho al perfeccionamiento de la hermenéutica jurídica, en particular, facilitando el proceso de interpretación en busca de la ratio legis. (Coelho Pasin, 2010)

Es curioso, pero después de afirmar que la analogía "no puede crear nada que no estuviera antes en la Ley", González García y Lejeune Valcárcel observan que "naturalmente, pueden surgir dudas con respecto a esta consideración de analogía allí donde se la considere subsumida en los principios generales del Derecho" (Coelho Pasin, 2010, pág. 96)

Esta observación manifiesta una cierta inquietud y puede ser considerada una referencia indirecta a la analogía juris, porque esta vía interpretativa se funda en la aplicación de normas supletorias -derivadas de los principios generales del Derecho, que guardan identidad con los principios de justicia- ajenas al ordenamiento positivo, desde una perspectiva objetiva, y capaces de integrar las lagunas legales, incluso, en el ámbito del Derecho Tributario. (Coelho Pasin, 2010)

La referida advertencia de González García y Lejeune Valcárcel coincide con la preocupación manifestada por Vanoni, que con independencia de la concepción atribuida a los Principios Generales del Derecho defiende "la necesidad, reconocida por la ley y por la doctrina jurídica, de completar también el edificio del Derecho positivo con aquellas reglas que no han sido explícitamente formuladas legalmente" (Coelho Pasin, 2010)

Realmente, el Derecho siempre debe presentar soluciones para los casos concretos, aunque no posea las normas jurídicas adecuadas en su ordenamiento positivo. (Coelho Pasin, 2010)

Objetivando realizar el Derecho de forma extrema, el procedimiento de interpretación analógica juris utiliza una norma supletoria de índole subjetiva capaz de completar la laguna legal, que objetivamente constituye una carencia normativa formal del orden jurídico. (Coelho Pasin, 2010)

Las normas supletorias representan en el plano objetivo un Derecho nuevo, porque no se encuentran consagradas en el ordenamiento jurídico positivo y poseen una ratio legis a ser demostrada por el exegeta en la aplicación del Derecho a base de los principios generales del Derecho. (Coelho Pasin, 2010)

La analogía no puede utilizar una norma supletoria contraria a los valores del orden jurídico, incluso a algunos de los valores consagrados en el orden positivo como, por ejemplo, aquellos que aseguran los derechos humanos fundamentales. Sin embargo, su aplicación puede ascender a los límites objetivos del ordenamiento positivo y, en último análisis, fundarse en los propios principios de justicia. Es decir, en los estrictos límites materiales del Derecho. (Coelho Pasin, 2010)

La aplicación de la interpretación analógica puede ser considerada una forma de lucha por el Derecho, porque como afirma Coelho Pasin parafraseando a Del Vecchio, la lucha por el Derecho, en "suma, es una lucha por un Derecho que ya es; el éxito en la lucha podrá hacer que se le reconozca y aplique en concreto, pero no podrá convertirlo en lo que no era. (Coelho Pasin, 2010)

En cierta forma, afirmar que la analogía juris no puede crear nada que no estuviera antes en la ley -tomada, aquí, en su más amplio sentido, que trasciende a su significado conferido en función del ordenamiento positivo –es correcto. Por otra parte, afirmar que la analogía legis no puede crear nada que no estuviera antes en la ley –entendida, ahora en su más restricto sentido, que se limita al significado y forma conferido por el ordenamiento positivo-también es correcto. (Coelho Pasin, 2010)

La doble afirmación es incompatible con la errónea y equivocada idea de que la analogía –principalmente juris- pueda crear un nuevo tributo, porque esta figura del Derecho Tributario es una norma jurídica formal, mientras que el procedimiento de interpretación analógica utiliza solamente normas supletorias, que son reglas impuestas por principios jurídicos (principios generales del Derecho o sus corolarios). (Coelho Pasin, 2010)

La afirmación del autor brasileño es en el sentido de que el proceso de interpretación analógica solamente puede reorientar la imposición de un tributo ya existente. (Coelho Pasin, 2010)

Con igual significado, aunque inclinándose hacia la analogía legis, Vanoni manifiesta que "la aplicación analógica de una norma tributaria no supone la creación de un nuevo tributo, sino que aplica el tributo ya existente, según los principios que le son propios. (Coelho Pasin, 2010)

Frente a las presentes afirmaciones y la concepción de analogía adoptada, se verifica que artículos de ley como el párrafo 1° del artículo 108 del Código Tributario brasileño y el caput del artículo 14 de la Ley General Tributaria española, simplemente, sobran, porque los tributos y sus institutos jurídicos conexos -la exención tributaria, por ejemplo- no son principios jurídicos, sino normas jurídicas formales y, por supuesto, no pueden ser creadas por ninguno de los dos procedimientos de interpretación analógica. (Coelho Pasin, 2010)

De todos modos, la consagración de ambos dispositivos legales por los legisladores brasileños y españoles, respectivamente, se justifica como una medida en favor de la seguridad jurídica y, en especial, como una consecuencia de la notoria controversia existente sobre el tema de la analogía y, sobre todo, de los Principios Generales del Derecho en la interpretación del Derecho Tributario. (Coelho Pasin, 2010)

En definitiva, los procedimientos de interpretación analógica no pueden crear nuevo Derecho -ni nuevo tributo- sea en su sentido formal o material, legis o juris, respectivamente. (Coelho Pasin, 2010)

4.3 Seguridad jurídica y moralidad

Víctor Gabriel Ehrenberg (1851-1929) -con la publicación en 1903 de su artículo titulado "Seguridad Jurídica y Seguridad del tráfico, con especial referencia al Registro Mercantil " pasa a ser una referencia bibliográfica siempre presente entre los autores europeos del Derecho Privado. (Coelho Pasin, 2010)

El estudio del pensamiento de Ehrenberg se refiere a un campo determinado y específico del Derecho Privado, aunque, como la mayoría de las monografías

jurídicas con proyección y repercusión internacional en el medio científico, presenta sus fundamentos en la Filosofía del Derecho e, igualmente, sus bases en la Teoría General del Derecho. (Coelho Pasin, 2010, pág. 139)

Restringiéndose al campo del Derecho Privado la seguridad jurídica (en el sentido estricto de la expresión) consiste en que no pueda llevarse a cabo una modificación desfavorable de la situación anterior de las relaciones patrimoniales de una persona sin el consentimiento de ésta (Coelho Pasin, 2010)

En líneas generales, las ideas aportadas por Ehrenberg en la parte introductoria de su estudio indican que "la seguridad jurídica" se refiere tanto al Derecho objetivo -ordenamiento jurídico (Derecho Positivo)- como, del mismo modo, al Derecho Subjetivo - facultades jurídicas (Derecho Natural)-, requiriendo el apurado conocimiento de dos puntos, que son sutilmente insinuados por el autor alemán:

a) La idea de certeza del Derecho: "la existencia y el contenido del Derecho no pueden ser cuestionados", bajo la condición general de "diversos presupuestos facticos y jurídicos"; y

b) La noción de no arbitrariedad: "la pérdida o el menoscabo de su Derecho no puedan producirse sin su voluntad", bajo la condición particular de que "el titular tiene una situación jurídica garantizada." (Coelho Pasin, 2010, pág. 140)

Todo el mérito y la importancia del pensamiento de Ehrenberg no se puede discutir, incluso, porque a lo largo de más de un siglo de existencia su construcción fue reconocida y ha influido, en gran medida, en algunos autores de prestigio, principalmente italianos y españoles. (Coelho Pasin, 2010)

Según Coelho, en la segunda mitad del siglo XX, Fernando Sainz de Bujanda - quizás, inspirado por las referidas enseñanzas de Víctor Gabriel Ehrenberg -fue uno de los primeros autores del Derecho Tributario español en observar que la "seguridad

jurídica", al lado de la "justicia", representa uno de los puntos más importantes de la disciplina jurídico-financiera -en especial, por hacer referencia a sus principios constitucionales del Estado al estar comprometido con la "certidumbre Derecho" y la "eliminación de la arbitrariedad " (Coelho Pasin, 2010, pág. 141)

También afirma que en el Derecho Tributario actual, el pensamiento de Sainz de Bujanda continua presente en las lecciones de Eusebio González García y Ernesto Lejeune Valcárcel, que basados en la Constitución Española de 1978 realizan la siguiente consideración sobre el doble sentido atribuido al "principio de seguridad jurídica": (Coelho Pasin, 2010, pág. 141)

"La íntima conexión entre estos dos principios, el supuesto conocimiento del ámbito propio de uno y otro -no siempre bien delimitado- y las múltiples derivaciones y quiebras modernas de cada uno de ellos, nos han movido a preceder el tema objeto de estudio de un breve análisis, en el que con la mayor claridad posible se ponga de manifiesto cual es el significado del principio de legalidad sus relaciones con el principio de seguridad jurídica. (Coelho Pasin, 2010)

Igualmente, la doctrina brasileña identifica la seguridad jurídica como un principio jurídico o, incluso, como un fundamento de justicia, destacando su relación directa con el principio de moralidad y con el principio de legalidad, que son dos de los mandatos expresos por el caput del artículo 37 de la Constitución de 1988, que también deben orientar las instituciones del poder publico y sus agentes. (Coelho Pasin, 2010)

Según Adolfo Serrano de Triana, la seguridad jurídica posee un campo de actuación sobre todo el Derecho, que dificulta la tarea de su definición jurisprudencial. El autor considera que la seguridad jurídica "se percibe socialmente como una permanencia en las referencias normativas del Derecho; y en su alteración, como un mantenimiento las situaciones generadas antes de la provocación del conflicto que se suscite eventualmente." Es decir, así como se debe notar la percepción de lo justo, la seguridad jurídica también puede

representar un sentimiento individual del ciudadano en relación al comportamiento estatal. (Coelho Pasin, 2010, pág. 143)

Desde el punto de vista axiológico, Lon L. Fuller identifica la seguridad jurídica como la moralidad que hace posible el Derecho y, por su parte, Gustav Radbruch como un valor intermedio entre lo justo y lo conveniente. En otra perspectiva, Luis Legaz y Lacambra considera la seguridad jurídica como un hecho propio del Derecho, que tiene la función de asegurar un sistema de legalidad. (Coelho Pasin, 2010, pág. 144)

En verdad, la seguridad jurídica constituye un fundamento de la justicia, porque la certidumbre del Derecho y la eliminación de la arbitrariedad no subsisten tan sólo a base del principio de legalidad como, por ejemplo, puede ser verificado en el ámbito tributario cuando los ciudadanos-contribuyentes se encuentran sujetos a leyes injustas aplicadas por el Estado-fiscal. (Coelho Pasin, 2010)

Por esa razón, entre otras, la noción de Derecho adquirido no se confunde con la de seguridad jurídica, porque el Derecho no puede ser entendido como una sacralización para no llevar el poder estatal a una total inanidad. Siendo pues, como señala Pérez Luño con las siguientes palabras: "En el Estado de Derecho las situaciones adquiridas al amparo de una legislación inicua no constituyen derechos adquiridos; sólo lo son los legal y legítimamente constituidos. Se prueba así, una vez más, la profunda coincidencia de la seguridad jurídica y la justicia en el funcionamiento de esta forma política. (Coelho Pasin, 2010)

De cierto modo, la seguridad jurídica también depende de la moralidad institucional para asegurar una efectiva realización de la justicia en toda su extensión, principalmente, en los "Estados de Derecho Democráticos (Coelho Pasin, 2010)

Por un lado, la seguridad jurídica debe ser garantizada con la certeza del Derecho y por otro, con la no arbitrariedad, una vez que, en ambos casos, la legitimación

de la legalidad se encuentra vinculada al postulado de moralidad para asegurar y fomentar la libertad ciudadana” (Coelho Pasin, 2010)

Conclusiones y Recomendaciones

Llegado a este punto, y en pos de haber expuesto las opiniones y definiciones de la más autorizada doctrina nacional y extranjera y tras haber establecido la opinión de nuestro supremo tribunal en sus sentencias número 5 y 48 del 2005 en materia tributaria, concluimos que:

1. Sin duda alguna, en el caso de los artículos constitucionales 114 y 115 y 138.27, no cabe la menor duda que el espíritu de estas leyes (o intención del legislador) es que la facultad para crear, modificar, o suprimir tributos corresponde exclusiva e indelegablemente al poder legislativo.
2. Que no está permitida la existencia de facultades paralelas –simultáneas- para crear impuestos, porque esta situación, a parte de conducirnos a la incertidumbre y anarquía, incitaría entre los contribuyentes e inversionistas, una verdadera fuente de controversias que inexorablemente provocarían una serie de Recursos de Amparo y por Inconstitucionalidad inédita.
3. Amén, cada uno de los elementos de la categoría tributo sólo pueden ser creados mediante ley, no reglamento, no disposición administrativa, no comunicado, sólo mediante y únicamente la Ley.
4. Postrera, más no menos importante, concluyo que en caso de conflicto entre dos leyes en competencia fiscal, en primer lugar prevalece la Constitución Política, y en segundo lugar se aplica la ley. Ello es así por el mismo principio del Estado de Derecho, de estructura jerárquica de las leyes, que tiene como cúpula de la pirámide a la propia Constitución. Por lo tanto, cualquier otra interpretación proveniente, ya sea de un ente natural o jurídico atenta y hace medro de manera directa e inmediata en el principio de seguridad, promoviendo la inestabilidad y anarquía jurídica de nuestro ya frágil ordenamiento jurídico-financiero.

Todas estas cuestiones prácticas –presentes y futuras- deben resolverse, necesariamente, en función de los principios fundamentales que en materia tributaria tienen especial relevancia. Ellos son comunes a todas las legislaciones

jurídicas. Por lo tanto existe un vasto número de encomiables autores y jurisprudencia sobre los mismos.

Es por ello que concluiré recomendando que:

1. En aras de alcanzar un sistema tributario lógico y racional, y no nomotético e irracional lo cual desembocaría en una presión fiscal excesiva o equivocadamente distribuida que tan sólo entorpecería el desarrollo económico de nuestro país es necesario que las autoridades tributarias correspondientes hagan valer, acaso no prevalecer los principios de justicia tributaria formal en los que se incardina nuestra Constitución Política, de modo que se avale la seguridad jurídica del Estado de Derecho y la estricta legalidad de nuestro ordenamiento jurídico.
2. Que las interpretaciones tanto de la Constitución Política como de las leyes ordinarias en materia de impuestos no se base en componendas e intereses políticos cuales tirios y troyanos, que tan sólo determinan, desordenan y contaminan el sistema fiscal, manipulando a discreción nuestra norma suprema.
3. Otra opción que también podría incidir positivamente en el desarrollo de la seguridad y estabilidad fiscal, y que vendría a reducir el acometimiento de interpretaciones erróneas de los principios de justicia tributaria formal sería la organización y puesta en marcha de una Comisión Nacional de Política Tributaria cuyos integrantes representarían a todos los agentes de la vida social, económica u jurídica, directa e indirectamente relacionados con el quehacer impositivo en Nicaragua. Esta comisión estaría dirigida por los más encomiables y egregios tributaristas académicos y empíricos de nuestro país, y su objetivo primordial sería la elaboración de una doctrina nacional uniforme sobre la interpretación de los principios de justicia tributaria en general, en concordancia con la jurisprudencia de nuestro supremo tribunal y apego a la Constitución y demás leyes, además de analizar, evaluar, asesorar y recomendar políticas, acciones y demás alternativas tributarias cuya ejecución principalmente compete al poder

público, cuyo límite lo constituyen nuestro tema objeto de estudio. Los lineamientos y recomendaciones que ésta formule, enriquecerían e informarían la toma de decisiones a cargo de la Asamblea Nacional.

Lista de Referencia Bibliográfica

- ALEXY, R. (2007). *Teoría de los derechos fundamentales* (Segunda edición ed.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- AMATUCCI, A. (1999). *El Ordenamiento Jurídico Financiero*. Napoli: Instituto de Derecho Colombiano.
- ARRÍEN SOMARRIBA, J. B. (2005). *Clase de Derecho Administrativo*. Managua.
- BÁEZ CORTÉS, J. F., & BÁEZ CORTÉS, T. (1994). *Las Tentaciones del Poder*. Managua.
- BÁEZ CORTES, J., & BÁEZ CORTES, T. (2007). *Todo sobre Impuestos en Nicaragua* (Séptima edición ed.). Managua: Instituto Nicaraguense de Investigación y Estudios Tributarios.
- BALLADARES SABALLOS, R. (2009). *Lecciones Fundamentales de Derecho Tributario*. Managua, Nicaragua.
- BALLADARES SABALLOS, R. (2007). *Estudio Introductorio al Código Tributario de Nicaragua*. Managua: Lea Grupo Editorial.
- BOZA PÁIZ, F. J. (2008). *Derecho Financiero Nicaraguense*. Managua: Universidad Centroamericana (UCA) .
- CALVO ORTEGA, R. (1997). *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario Parte General*. Madrid: Editorial Civitas, S. A.
- CENTENO JIRON, J. C. (2008). *Régimen fiscal de la tributación del juego de azar establecido por la ley 528, Ley de Reformas y Adiciones a la ley 453, Ley de Equidad Fiscal*. Managua.
- COELHO PASIN, J. B. (2010). *Derecho Tributario y Ética*. Buenos Aires: Heliasta.
- ESCORCIA, F. (2009). *Derecho Administrativo (Primera Parte)*. Managua: Editorial Jurídica.
- CRUZ HERREO, D. D. (2009). *Perfiles Constitucionales del Impuesto al Valor Agregado en Nicaragua*. Managua, Nicaragua.
- ESEVERRI, E. (2008). *Derecho Tributario, Parte General* (Segunda edición ed.). Valencia: Tirant lo blanch.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1990). *Curso de Derecho Financiero Español*.
- GARCÍA QUINTANA, C. A. (1983). *Derecho Financiero y Tributario (Hacienda*

Pública II) (Vol. I). Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia.

GONZÁLEZ, E., & LEJEUNE, E. (2000). *Derecho Tributario I* (Segunda edición ed.). Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.

HERRERA ESPINOZA, J. J. (2006). *Código Tributario de la República de Nicaragua y sus Reformas, Incluye Estudio Introductorio y Disposiciones Complementarias*. Managua.

MIRANDA CORCIO, W. M. (2009). *Proyecto de Precios de Transferencia en los Países Centroamericanos, Panamá y República Dominicana miembros del CAFTA-DR*. Managua.

OROZCO SALGADO, M. J., & TÉLLEZ PARRALES, D. D. (2010). *Naturaleza jurídica del objeto de la ley 451 "Ley especial que autoriza el cobro de contribución especial para el mantenimiento, limpieza, medio ambiente y seguridad ciudadna en las playas de Nicaragua*. Managua.

PÉREZ ROYO, F. (2008). *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)* (Decimo octava ed.). Pamplona: Thomson Civitas.

PÉREZ ROYO, F. (2000). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Décima ed.). Pamplona: Thomson Civitas.

PLAZAS VEGA, M. A. (2006). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II* (Segunda edición ed.). Bogota: Temis.

QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., & POVEDA BLANCO, F. (2009). *Derecho Tributario* (Catorceava edición ed.). Navarra: Aranzadi.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1963). *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

SENDÍN, M. Á., & NAVARRO MEDAL, K. (2009). *Derecho Administrativo Nicaraguense*. Managua: Bitecsa.

Jurisprudencia

Sentencia No. 71, B.J. 1990, pp.146, cons. II

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia CSJ No. 5, a las 10:45 am del 1 de Febrero del año 2005

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia CSJ No. 48, a las 8:00 am del 1 de

Julio del año 2005

Legislación.

Código Civil de la República de Nicaragua.

Código Tributario de La República de Nicaragua.

Constitución Política de La República de Nicaragua.

Ley 712, Ley de Reformas e incorporaciones a la Ley 453 y a la Ley 562.